



COLLECTION  
NOTES D'INFORMATION

NI I.

# Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés

**Novembre 2017**

2<sup>ème</sup> édition



Compagnie nationale des commissaires aux comptes  
16, avenue de Messine – 75008 Paris

# SOMMAIRE SYNTHÉTIQUE

<b>AVANT-PROPOS</b>	<b>22</b>
<b>1 TEXTES DE BASE ET PRINCIPES D'ÉTABLISSEMENT DES RAPPORTS</b>	<b>25</b>
<b>1.1 TEXTES DE BASE</b>	<b>25</b>
1.11 Code de commerce - Partie législative	25
1.12 Code de commerce - Partie réglementaire	28
1.13 Code de commerce - Partie Arrêtés	30
1.14 Règlement (UE) n°537-2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014	31
<b>1.2 PRINCIPES D'ÉTABLISSEMENT DES RAPPORTS</b>	<b>35</b>
1.21 Contenu des rapports	35
1.22 Présentation synthétique de la structure des rapports	38
1.23 Résumé de la structure et du contenu du rapport sur les comptes annuels	39
1.24 Cas particulier des rapports sur les comptes des sociétés de financement	50
<b>2 ENTITÉS ET COMPTES CONCERNÉS PAR LA CERTIFICATION</b>	<b>51</b>
<b>2.1 ENTITÉS CONCERNÉES PAR LA CERTIFICATION</b>	<b>51</b>
2.11 Rapport sur les comptes annuels	51
2.12 Rapport sur les comptes consolidés	51
<b>2.2 COMPTES CONCERNÉS PAR LA CERTIFICATION</b>	<b>55</b>
2.21 Définition	55
2.22 Arrêté des comptes annuels et consolidés	57
2.23 Chiffres comparatifs de l'exercice précédent	60
2.24 Référence aux comptes certifiés	64
2.25 Communication des comptes et du rapport de gestion au commissaire aux comptes et aux actionnaires ou aux associés	64
<b>3 OPINION</b>	<b>79</b>
<b>3.1 CONTENU</b>	<b>79</b>
<b>3.2 EXPRESSION DE L'OPINION</b>	<b>80</b>
3.21 Différentes natures d'opinion	80
3.22 Formule d'expression de l'opinion	81
3.23 Certification sans réserve	82
<b>3.3 CERTIFICATION AVEC RÉSERVE(S)</b>	<b>84</b>
3.31 Réserve pour désaccord	84
3.32 Réserve pour limitation	85
<b>3.4 REFUS DE CERTIFIER</b>	<b>85</b>
<b>3.5 IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER</b>	<b>86</b>

3.51	Impossibilité de certifier pour limitation .....	86
3.52	Impossibilité de certifier en raison de multiples incertitudes .....	87
3.53	Exemple de formulation .....	87
<b>4</b>	<b>FONDEMENT DE L'OPINION</b> .....	<b>88</b>
<b>4.1</b>	<b>CONTENU</b> .....	<b>88</b>
<b>4.2</b>	<b>SITUATIONS CONDUISANT À LA RÉSERVE, AU REFUS OU À L'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER</b> .....	<b>88</b>
4.21	Désaccords .....	88
4.22	Limitations .....	89
4.23	Multiples incertitudes .....	91
4.24	Lien entre l'expression de l'opinion et l'obligation de révélation de faits délictueux .....	92
4.25	Information de l'AMF et des autres autorités de contrôle .....	93
<b>4.3</b>	<b>MOTIVATION DE LA RÉSERVE, DU REFUS OU DE L'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER</b> .....	<b>94</b>
4.31	Réserve .....	94
4.32	Refus de certifier .....	95
4.33	Impossibilité de certifier .....	95
<b>4.4</b>	<b>SUIVI DE LA RÉSERVE, DU REFUS OU DE L'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER DE L'EXERCICE PRÉCÉDENT</b> .....	<b>96</b>
4.41	Principe .....	96
4.42	Situations possibles .....	96
4.43	Position du commissaire aux comptes .....	97
<b>4.5</b>	<b>RÉFÉRENTIEL D'AUDIT</b> .....	<b>103</b>
4.51	Dans les personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public .....	104
4.52	Dans les entités d'intérêt public .....	105
<b>5</b>	<b>INCERTITUDE SIGNIFICATIVE LIÉE À DES ÉVÉNEMENTS OU A DES CIRCONSTANCES SUSCEPTIBLES DE METTRE EN CAUSE LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION</b>	<b>106</b>
<b>5.1</b>	<b>CONTENU</b> .....	<b>106</b>
<b>5.2</b>	<b>INCERTITUDE SIGNIFICATIVE LIÉE À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION</b> .....	<b>106</b>
5.21	Définition .....	106
5.22	Traitement dans le rapport.....	106
<b>5.3</b>	<b>CONTINUITÉ D'EXPLOITATION DÉFINITIVEMENT COMPROMISE</b> .....	<b>109</b>
<b>5.4</b>	<b>LIEN AVEC LA PROCÉDURE D'ALERTE</b> .....	<b>109</b>
<b>6</b>	<b>OBSERVATIONS</b> .....	<b>111</b>
<b>6.1</b>	<b>CONTENU</b> .....	<b>111</b>
<b>6.2</b>	<b>NATURE DES OBSERVATIONS</b> .....	<b>111</b>
<b>6.3</b>	<b>LIEN AVEC L'OPINION</b> .....	<b>112</b>

<b>6.4</b>	<b>LIEN AVEC LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS .....</b>	<b>112</b>
<b>6.5</b>	<b>PRÉCAUTIONS À PRENDRE .....</b>	<b>112</b>
<b>6.6</b>	<b>PLACE ET FORMULATION DES OBSERVATIONS.....</b>	<b>113</b>
6.61	Place .....	113
6.62	Formulation .....	113
<b>6.7</b>	<b>CAS PARTICULIER DES INCERTITUDES AUTRES QUE LES INCERTITUDES SIGNIFICATIVES LIÉES À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION .....</b>	<b>113</b>
6.71	Définition de l'incertitude .....	114
6.72	Distinction entre incertitudes, limitations à l'étendue des travaux et désaccords.....	114
6.73	Position du commissaire aux comptes.....	116
6.74	Schéma résumant le traitement des incertitudes dans le rapport .....	116
<b>6.8</b>	<b>CAS PARTICULIER DES CHANGEMENTS COMPTABLES .....</b>	<b>118</b>
6.81	Changements de méthodes comptables .....	118
6.82	Changements d'estimations ou de modalités d'application.....	122
6.83	Corrections d'erreurs.....	124
6.84	Changements d'options fiscales .....	127
<b>7</b>	<b>JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS .....</b>	<b>129</b>
<b>7.1</b>	<b>CONTENU.....</b>	<b>129</b>
<b>7.2</b>	<b>CHAMP D'APPLICATION .....</b>	<b>130</b>
<b>7.3</b>	<b>FINALITÉ DE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS ET OBJET DES NEP 701 ET 702.....</b>	<b>131</b>
<b>7.4</b>	<b>CONCEPT DE JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS.....</b>	<b>131</b>
7.41	Dans les personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public .....	132
7.42	Dans les entités d'intérêt public .....	132
7.43	Dispositions relatives au concept de justification des appréciations communes aux deux NEP .....	132
<b>7.5</b>	<b>DÉTERMINATION DES APPRÉCIATIONS.....</b>	<b>133</b>
7.51	Dans les personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public .....	133
7.52	Dans les entités d'intérêt public .....	134
<b>7.6</b>	<b>FORMULATION DE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS .....</b>	<b>137</b>
7.61	Introduction .....	137
7.62	Formulation de la justification des appréciations dans les personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public .....	138
7.63	Formulation de la justification des appréciations dans les entités d'intérêt public.....	140
7.64	Circonstances dans lesquelles un point clé de l'audit ou une appréciation n'est pas communiqué dans le rapport.....	142
7.65	Forme et contenu de la partie du rapport relative à la justification des appréciations dans certaines circonstances .....	143
<b>7.7</b>	<b>LIEN ENTRE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS ET LES OBSERVATIONS .....</b>	<b>144</b>

7.8	<b>LIEN ENTRE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS ET LES INCERTITUDES SIGNIFICATIVES LIÉES À DES ÉVÉNEMENTS OU CIRCONSTANCES SUSCEPTIBLES DE METTRE EN CAUSE LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION.....</b>	<b>145</b>
7.9	<b>PRÉCISIONS CONCERNANT LA CERTIFICATION AVEC RÉSERVE, LE REFUS OU L'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER.....</b>	<b>146</b>
7.10	<b>DOCUMENTATION DE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS .....</b>	<b>148</b>
<b>8</b>	<b>VÉRIFICATION DU RAPPORT DE GESTION (ET DES AUTRES DOCUMENTS ADRESSÉS AUX MEMBRES DE L'ORGANE APPELÉ À STATUER SUR LES COMPTES)</b>	<b>150</b>
8.1	<b>CONTENU.....</b>	<b>150</b>
8.11	Rapport sur les comptes annuels .....	150
8.12	Rapport sur les comptes consolidés.....	151
8.2	<b>VÉRIFICATION DU RAPPORT DE GESTION ET DES AUTRES DOCUMENTS ADRESSÉS AUX MEMBRES DE L'ORGANE APPELÉ À STATUER SUR LES COMPTES .....</b>	<b>152</b>
8.21	Rapport sur les comptes annuels .....	152
8.22	Rapport sur les comptes consolidés.....	152
8.3	<b>CONCLUSIONS CONCERNANT LES INFORMATIONS DONNÉES DANS LE RAPPORT DE GESTION ET DANS LES DOCUMENTS ADRESSÉS AUX MEMBRES DE L'ORGANE APPELÉ À STATUER SUR LES COMPTES.....</b>	<b>153</b>
8.31	Informations visées et définitions.....	153
8.32	Vérifications du commissaire aux comptes .....	155
8.33	Formulation des conclusions du commissaire aux comptes .....	156
8.4	<b>IRRÉGULARITÉS OU INEXACTITUDES RELATIVES AU RAPPORT DE GESTION ET AUX DOCUMENTS ADRESSÉS AUX MEMBRES DE L'ORGANE APPELÉ À DÉLIBÉRER SUR LES COMPTES .....</b>	<b>166</b>
8.41	Exemple relatif à la non-reconstitution des capitaux propres dans les délais légaux .....	168
8.42	Cas particulier de la non-communication au commissaire aux comptes du rapport de gestion ou de documents devant être adressés aux actionnaires ou aux associés .....	168
8.5	<b>VÉRIFICATIONS OU INFORMATIONS RELATIVES À L'ENTITÉ QUE LES TEXTES LÉGAUX ET RÉGLEMENTAIRES FONT OBLIGATION AU COMMISSAIRE AUX COMPTES DE MENTIONNER DANS SON RAPPORT.....</b>	<b>168</b>
8.51	Obligations d'information s'imposant aux commissaires aux comptes .....	168
8.52	Informations à donner selon la forme de la société .....	169
8.53	Insertion dans le rapport du commissaire aux comptes .....	173
<b>9</b>	<b>INFORMATIONS RÉSULTANT D'AUTRES OBLIGATIONS LÉGALES ET RÉGLEMENTAIRES</b>	<b>177</b>
9.1	<b>CAS GÉNÉRAL.....</b>	<b>177</b>
9.2	<b>ENTITÉS EIP.....</b>	<b>177</b>
9.3	<b>IRRÉGULARITÉS RELATIVES À DES INFORMATIONS REQUISES DANS L'ANNEXE PAR DES TEXTES AUTRES QUE LE RÉFÉRENTIEL COMPTABLE.....</b>	<b>178</b>
<b>10</b>	<b>RAPPEL DES RESPONSABILITÉS</b>	<b>178</b>

<b>10.1</b>	<b>RAPPEL DES RESPONSABILITÉS DES ORGANES MENTIONNÉS À L'ARTICLE L.823-16 DU CODE DE COMMERCE, RELATIVES AUX COMPTES .....</b>	<b>178</b>
<b>10.2</b>	<b>RAPPEL DES RESPONSABILITÉS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES RELATIVES À L'AUDIT DES COMPTES.....</b>	<b>179</b>
<b>11</b>	<b>FORME ET COMMUNICATION DES RAPPORTS .....</b>	<b>180</b>
<b>11.1</b>	<b>RÈGLES DE FORME.....</b>	<b>180</b>
11.11	Forme écrite des rapports .....	180
11.12	Langue de rédaction du rapport .....	180
11.13	Date des rapports .....	181
11.14	Signature des rapports .....	184
11.15	Intitulé des rapports.....	189
<b>11.2</b>	<b>COMMUNICATION AVEC LES ORGANES MENTIONNÉS À L'ARTICLE L.823-16 DU CODE DE COMMERCE.....</b>	<b>189</b>
<b>11.3</b>	<b>COMMUNICATION DES RAPPORTS .....</b>	<b>190</b>
11.31	Dépôt des rapports au siège social .....	190
11.32	Présentation des rapports à l'organe appelé à statuer sur les comptes.....	190
11.33	Cas particulier des SAS .....	191
11.34	Cas particulier des sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé.....	192
11.35	Défaut de présentation à l'assemblée générale du rapport du commissaire aux comptes .....	193
11.36	Désaccord entre les co-commissaires aux comptes .....	193
<b>11.4</b>	<b>RAPPORT COMPLÉMENTAIRE AU COMITÉ D'AUDIT .....</b>	<b>194</b>
<b>11.5</b>	<b>DÉLIBÉRATION DE L'ORGANE APPELÉ À STATUER SUR LES COMPTES.....</b>	<b>195</b>
<b>11.6</b>	<b>REFUS D'APPROBATION DES COMPTES PAR L'ORGANE DÉLIBÉRANT.....</b>	<b>195</b>
11.61	Principe .....	195
11.62	Attitude du commissaire aux comptes au titre de l'exercice N .....	196
11.63	Attitude du commissaire aux comptes au titre de l'exercice N+1 .....	196
11.64	Modification des comptes par l'organe délibérant ou à sa demande .....	197
<b>11.7</b>	<b>MODIFICATION DES COMPTES APRÈS LA TENUE DE LA RÉUNION DE L'ORGANE DÉLIBÉRANT.....</b>	<b>199</b>
11.71	Modification des comptes postérieure à leur publication .....	199
11.72	Modification des comptes antérieure à leur publication.....	200
<b>11.8</b>	<b>APPROBATION DES COMPTES DE DEUX EXERCICES PAR UNE MÊME ASSEMBLÉE GÉNÉRALE.....</b>	<b>200</b>
11.81	Contexte .....	200
11.82	Incidence sur l'arrêté des comptes de l'exercice N+1 .....	200
11.83	Attitude du commissaire aux comptes au titre de l'exercice N+1 .....	200
<b>11.9</b>	<b>DÉPÔT AU GREFFE DES RAPPORTS.....</b>	<b>201</b>
11.91	L'obligation légale et réglementaire.....	201
11.92	Le rôle du commissaire aux comptes .....	202
<b>11.10</b>	<b>PUBLICATIONS LÉGALES DES COMPTES POUR CERTAINES ENTITÉS.....</b>	<b>204</b>

11.101	Rapport financier annuel .....	204
11.102	Publication au BALO .....	205
11.103	Document de référence.....	206
11.104	Publicité au Journal Officiel.....	206
<b>12</b>	<b>ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES À L'OPINION ET À SON FONDEMENT</b>	<b>208</b>
<b>12.1</b>	<b>DÉSACCORDS.....</b>	<b>208</b>
12.11	Désaccords sur les règles et principes comptables (application ou mise en œuvre).....	208
12.12	Anomalies constatées dans l'annexe.....	214
<b>12.2</b>	<b>LIMITATIONS.....</b>	<b>222</b>
12.21	Limitations imposées par les circonstances.....	222
12.22	Limitations imposées par les dirigeants .....	230
12.23	Insuffisance du contrôle interne .....	235
<b>12.3</b>	<b>INCERTITUDES.....</b>	<b>240</b>
12.31	Litige avec un client (paragraphe d'observation) .....	240
12.32	Procès multiples (impossibilité de certifier) .....	242
<b>12.4</b>	<b>EXEMPLES DE FORMULATION DANS LE RAPPORT D'UN SUIVI DE RÉSERVE, DE REFUS DE CERTIFIER OU D'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER.....</b>	<b>245</b>
12.41	Désaccord sur les principes et méthodes comptables .....	245
12.42	Limitation.....	246
12.43	Impossibilité de certifier en raison de multiples incertitudes .....	248
<b>12.5</b>	<b>OPINIONS DIFFÉRENTES ENTRE LES CO-COMMISSAIRES AUX COMPTES .....</b>	<b>248</b>
<b>12.6</b>	<b>COMPTES SOUMIS À L'ASSEMBLÉE SANS DÉSIGNATION NI RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES - RAPPORT DE RÉGULARISATION .....</b>	<b>251</b>
<b>13</b>	<b>ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION</b>	<b>255</b>
<b>13.1</b>	<b>CONTINUITÉ D'EXPLOITATION INCERTAINE – INFORMATION APPROPRIÉE EN ANNEXE (PARTIE RELATIVE À L'INCERTITUDE SIGNIFICATIVE SUR LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION).....</b>	<b>255</b>
<b>13.2</b>	<b>CONTINUITÉ D'EXPLOITATION INCERTAINE – INFORMATION NON DONNÉE EN ANNEXE (RÉSERVE POUR DÉSACCORD).....</b>	<b>258</b>
<b>13.3</b>	<b>CONTINUITÉ D'EXPLOITATION INCERTAINE – MULTIPLES INCERTITUDES (IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER) .....</b>	<b>261</b>
<b>13.4</b>	<b>CONTINUITÉ D'EXPLOITATION DÉFINITIVEMENT COMPROMISE – COMPTES ÉTABLIS EN VALEURS LIQUIDATIVES (OBSERVATION).....</b>	<b>263</b>
<b>13.5</b>	<b>CONTINUITÉ D'EXPLOITATION DÉFINITIVEMENT COMPROMISE – COMPTES NON ÉTABLIS EN VALEURS LIQUIDATIVES (REFUS POUR DÉSACCORD) .....</b>	<b>266</b>
<b>14</b>	<b>ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES À LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS DANS LES RAPPORTS SUR LES COMPTES DES PERSONNES ET ENTITÉS QUI NE SONT PAS D'INTÉRÊT PUBLIC</b>	<b>269</b>

<b>14.1</b>	<b>OPTIONS RETENUES PAR LA DIRECTION DANS LE CHOIX DES MÉTHODES COMPTABLES OU DANS LEURS MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE .....</b>	<b>270</b>
14.11	Comptes annuels .....	270
14.12	Comptes consolidés établis selon le règlement CRC n°99.02 – Principe de reconnaissance du revenu dans un groupe de communication .....	272
14.13	Comptes consolidés établis selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne – Absence de norme ou d'interprétation spécifique .....	273
<b>14.2</b>	<b>ESTIMATIONS COMPTABLES IMPORTANTES.....</b>	<b>274</b>
14.21	Comptes annuels .....	275
14.22	Comptes consolidés établis selon le règlement CRC n°99.02.....	281
14.23	Comptes consolidés établis selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne.....	284
<b>14.3</b>	<b>PRÉSENTATION D'ENSEMBLE DES COMPTES ANNUELS ET CONSOLIDÉS EN CAS D'INCERTITUDE RELATIVE À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION NON JUGÉE SIGNIFICATIVE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES.....</b>	<b>285</b>
<b>14.4</b>	<b>JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS EN CAS D'INCERTITUDE SIGNIFICATIVE LIÉE À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION.....</b>	<b>287</b>
<b>14.5</b>	<b>PRÉSENTATION D'ENSEMBLE DES COMPTES ANNUELS ET CONSOLIDÉS EN CAS DE CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES.....</b>	<b>287</b>
14.51	Comptes annuels .....	288
14.52	Comptes consolidés établis selon le règlement CRC n°99.02.....	289
<b>14.6</b>	<b>JUSTIFICATION MOINS DÉVELOPPÉE DES APPRÉCIATIONS EFFECTUÉES PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES.....</b>	<b>289</b>
<b>14.7</b>	<b>EXEMPLE DE RÉDACTION EN CAS DE CERTIFICATION AVEC RÉSERVE.....</b>	<b>290</b>
14.71	Cas où d'autres points que ceux ayant conduit le commissaire aux comptes à émettre une réserve sont de nature à faire l'objet d'une justification .....	290
14.72	Cas où les autres appréciations n'appellent pas de justification développée.....	290
<b>14.8</b>	<b>EXEMPLE DE RÉDACTION EN CAS DE REFUS DE CERTIFIER .....</b>	<b>291</b>
<b>14.9</b>	<b>EXEMPLE DE RÉDACTION EN CAS D'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER.....</b>	<b>291</b>
<b>15</b>	<b>ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES À LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS DANS LES RAPPORTS SUR LES COMPTES DES ENTITÉS D'INTÉRÊT PUBLIC</b>	<b>292</b>
<b>16</b>	<b>ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES À LA VÉRIFICATION DU RAPPORT DE GESTION ET DES AUTRES DOCUMENTS ADRESSÉS AUX MEMBRES DE L'ORGANE APPELÉ À STATUER SUR LES COMPTES</b>	<b>293</b>
<b>16.1</b>	<b>OMISSION DANS LE RAPPORT DE GESTION DE L'EXPOSÉ DE CERTAINES ACTIVITÉS DE LA SOCIÉTÉ .</b>	<b>293</b>
<b>16.2</b>	<b>OMISSION DANS LE RAPPORT DE GESTION DE L'INFORMATION RELATIVE À LA RÉMUNÉRATION DES MANDATAIRES SOCIAUX.....</b>	<b>293</b>
<b>16.3</b>	<b>OMISSION DANS LE RAPPORT DE GESTION DES INFORMATIONS RELATIVES AUX DÉLAIS DE PAIEMENT .....</b>	<b>294</b>

<b>16.4</b>	<b>IRRÉGULARITÉS PORTANT SUR LES INFORMATIONS RSE OU SUR LA DÉCLARATION DE PERFORMANCE EXTRA-FINANCIÈRE DU RAPPORT DE GESTION.....</b>	<b>294</b>
<b>17</b>	<b>ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES AUX RESPONSABILITÉS</b>	<b>295</b>
<b>17.1</b>	<b>ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS CONCERNANT LES RESPONSABILITÉS DES ORGANES MENTIONNÉS À L'ARTICLE L.823-16 DU CODE DE COMMERCE, RELATIVES AUX COMPTES .....</b>	<b>295</b>
17.11	Dans les rapports sur les comptes des personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public (hors sociétés de financement) .....	295
17.12	Dans les rapports sur les comptes des entités d'intérêt public (sociétés) et des sociétés de financement .....	296
<b>17.2</b>	<b>ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS CONCERNANT LES RESPONSABILITÉS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES RELATIVES À L'AUDIT DES COMPTES .....</b>	<b>298</b>
17.21	Dans les rapports sur les comptes des personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public (hors sociétés de financement) .....	298
17.22	Dans les rapports sur les comptes des entités d'intérêt public (sociétés) et des sociétés de financement .....	301

# SOMMAIRE DÉTAILLÉ

<b>AVANT-PROPOS</b>	<b>22</b>
<b>1 TEXTES DE BASE ET PRINCIPES D'ÉTABLISSEMENT DES RAPPORTS</b>	<b>25</b>
<b>1.1 TEXTES DE BASE</b>	<b>25</b>
1.11 Code de commerce - Partie législative	25
A) Article L.820-1	25
B) Article L.823-9	26
C) Article L.823-10	27
D) Article L.823-10-1	27
E) Article L.823-11	27
F) Article L.823-12	27
1.12 Code de commerce - Partie réglementaire	28
A) Article D.820-1	28
B) Article R.823-7	28
C) Article D.823-7-1	29
D) Article R.823-8	29
1.13 Code de commerce - Partie Arrêtés	30
A) Article A.823-26	30
B) Article A.823-27	30
C) Article A.823-18	30
D) Article A.823-29-1	30
1.14 Règlement (UE) n°537-2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014	31
A) Article 5	31
B) Article 7	33
C) Article 10	34
<b>1.2 PRINCIPES D'ÉTABLISSEMENT DES RAPPORTS</b>	<b>35</b>
1.21 Contenu des rapports	35
1.22 Présentation synthétique de la structure des rapports	38
1.23 Résumé de la structure et du contenu du rapport sur les comptes annuels	39
1.23.1 Personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public	39
1.23.2 Entités d'intérêt public	44
1.24 Cas particulier des rapports sur les comptes des sociétés de financement	50
<b>2 ENTITÉS ET COMPTES CONCERNÉS PAR LA CERTIFICATION</b>	<b>51</b>
<b>2.1 ENTITÉS CONCERNÉES PAR LA CERTIFICATION</b>	<b>51</b>
2.11 Rapport sur les comptes annuels	51
2.12 Rapport sur les comptes consolidés	51
2.12.1 Principes généraux	51
2.12.2 Particularités	52
A) L'entité est astreinte à publier des comptes consolidés	52
B) L'entité non astreinte à publier des comptes consolidés décide volontairement d'établir et de publier des comptes consolidés	53
C) L'entité non astreinte à publier des comptes consolidés décide volontairement d'établir des comptes consolidés pour des besoins spécifiques, sans toutefois les publier	54
<b>2.2 COMPTES CONCERNÉS PAR LA CERTIFICATION</b>	<b>55</b>
2.21 Définition	55

2.21.1	Comptes annuels.....	55
	A) Système de base.....	55
	B) Système développé .....	55
	C) Présentation simplifiée.....	56
	D) Cas particulier des micro-entreprises.....	56
2.21.2	Comptes consolidés .....	56
2.22	Arrêté des comptes annuels et consolidés .....	57
2.23	Chiffres comparatifs de l'exercice précédent .....	60
2.23.1	Principe .....	60
2.23.2	Incidence sur le rapport .....	61
2.23.3	Rapport de certification d'un exercice antérieur à celui où la nomination du commissaire aux comptes est intervenue.....	62
	A) Régularisation des délibérations de l'organe délibérant.....	62
	B) Mission complémentaire relative aux exercices clos avant la nomination du commissaire aux comptes.....	63
	C) Incidences sur le rapport du commissaire aux comptes.....	63
	D) Sanctions pénales liées au défaut de nomination.....	63
2.24	Référence aux comptes certifiés.....	64
2.25	Communication des comptes et du rapport de gestion au commissaire aux comptes et aux actionnaires ou aux associés.....	64
2.25.1	Rappel des obligations applicables aux sociétés commerciales et des sanctions prévues en cas de non-respect .....	64
	A) Communication des comptes et du rapport de gestion au commissaire aux comptes.....	64
	B) Communication tardive des comptes au commissaire aux comptes.....	65
	C) Communication des comptes et du rapport de gestion aux associés ou actionnaires.....	65
	D) Présentation des comptes et du rapport de gestion à l'assemblée .....	66
	E) Sanctions pénales.....	67
	F) Nullités .....	70
2.25.2	Non-communication au commissaire aux comptes des éléments nécessaires à l'émission de son rapport dans les délais prévus par la loi .....	72
	A) Démarche générale du commissaire aux comptes .....	72
	B) Attitude du commissaire aux comptes concernant l'établissement de son rapport.....	72
	C) Révélation des faits délictueux.....	75
2.25.3	Difficultés d'obtention des documents nécessaires à l'émission du rapport : exemples de communication .....	75
	A) Exemple 1 - Rapport dit « de carence » en cas de convocation du commissaire aux comptes à l'assemblée générale annuelle d'une SA, SARL ou SAS qui aurait statutairement prévu un délai de présentation des rapports du commissaire aux comptes aux associés - absence de communication des comptes annuels et du rapport de gestion au commissaire aux comptes ....	75
	B) Exemple 2 - Rapport en cas de convocation du commissaire aux comptes à l'assemblée générale annuelle d'une SA, SAS, SARL dont il a obtenu les comptes, mais pas le rapport de gestion .....	76
	C) Exemple 3 - Exemple de rapport en cas d'obtention des comptes et du rapport de gestion postérieurement à l'émission d'un rapport de carence.....	77
	D) Exemple 4 - Exemple de rapport complémentaire (sans observation) en cas d'obtention avant l'assemblée générale annuelle du rapport de gestion.....	78
<b>3</b>	<b>OPINION</b> .....	<b>79</b>
<b>3.1</b>	<b>CONTENU.....</b>	<b>79</b>
<b>3.2</b>	<b>EXPRESSION DE L'OPINION .....</b>	<b>80</b>
3.21	Différentes natures d'opinion.....	80
3.22	Formule d'expression de l'opinion.....	81
3.22.1	Principes.....	81
3.22.2	Cas particulier des micro-entreprises .....	81
3.23	Certification sans réserve .....	82
3.23.1	Comptes annuels entités Non EIP.....	82
3.23.2	Comptes annuels entités EIP .....	83

3.23.3	Comptes consolidés entités Non EIP .....	83
3.23.4	Comptes consolidés entités EIP .....	83
<b>3.3</b>	<b>CERTIFICATION AVEC RÉSERVE(S).....</b>	<b>84</b>
3.31	Réserve pour désaccord.....	84
3.32	Réserve pour limitation .....	85
<b>3.4</b>	<b>REFUS DE CERTIFIER.....</b>	<b>85</b>
<b>3.5</b>	<b>IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER.....</b>	<b>86</b>
3.51	Impossibilité de certifier pour limitation .....	86
3.52	Impossibilité de certifier en raison de multiples incertitudes .....	87
3.53	Exemple de formulation .....	87
<b>4</b>	<b>FONDEMENT DE L’OPINION .....</b>	<b>88</b>
<b>4.1</b>	<b>CONTENU.....</b>	<b>88</b>
<b>4.2</b>	<b>SITUATIONS CONDUISANT À LA RÉSERVE, AU REFUS OU À L’IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER.....</b>	<b>88</b>
4.21	Désaccords .....	88
4.22	Limitations .....	89
4.23	Multiples incertitudes.....	91
4.24	Lien entre l’expression de l’opinion et l’obligation de révélation de faits délictueux.....	92
4.25	Information de l’AMF et des autres autorités de contrôle.....	93
<b>4.3</b>	<b>MOTIVATION DE LA RÉSERVE, DU REFUS OU DE L’IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER .....</b>	<b>94</b>
4.31	Réserve.....	94
4.31.1	Pour désaccord.....	94
4.31.2	Pour limitation.....	94
4.32	Refus de certifier .....	95
4.33	Impossibilité de certifier.....	95
<b>4.4</b>	<b>SUIVI DE LA RÉSERVE, DU REFUS OU DE L’IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER DE L’EXERCICE PRÉCÉDENT.....</b>	<b>96</b>
4.41	Principe .....	96
4.42	Situations possibles .....	96
4.43	Position du commissaire aux comptes.....	97
4.43.1	Réserve pour désaccord ou refus de certifier .....	97
4.43.2	Réserve ou impossibilité de certifier pour limitation à l’étendue des travaux.....	99
	A) La limitation à l’étendue des travaux portant sur les comptes de l’exercice précédent subsiste sur les comptes de l’exercice.....	99
	B) La limitation à l’étendue des travaux réalisés ont fait apparaître un impact significatif sur les soldes d’ouverture et, le cas échéant, sur le résultat de l’exercice .....	99
	C) La limitation à l’étendue des travaux portant sur les comptes de l’exercice précédent n’existe plus sur les comptes de l’exercice et les travaux réalisés ont permis de s’assurer que les soldes d’ouverture ne comportaient pas d’anomalies significatives.....	99
4.43.3	Impossibilité de certifier en raison de multiples incertitudes .....	101
	A) Les multiples incertitudes ayant conduit à une impossibilité de certifier les comptes de l’exercice précédent continuent d’exister à la fin de l’exercice.....	101
	B) Les multiples incertitudes ayant conduit à une impossibilité de certifier n’existent plus à la fin de l’exercice car elles se sont dénouées au cours de l’exercice. ....	101

<b>4.5</b>	<b>RÉFÉRENTIEL D'AUDIT .....</b>	<b>103</b>
4.51	Dans les personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public .....	104
4.52	Dans les entités d'intérêt public .....	105
<b>5</b>	<b>INCERTITUDE SIGNIFICATIVE LIÉE À DES ÉVÉNEMENTS OU A DES CIRCONSTANCES SUSCEPTIBLES DE METTRE EN CAUSE LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION .....</b>	<b>106</b>
<b>5.1</b>	<b>CONTENU.....</b>	<b>106</b>
<b>5.2</b>	<b>INCERTITUDE SIGNIFICATIVE LIÉE À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION .....</b>	<b>106</b>
5.21	Définition .....	106
5.22	Traitement dans le rapport.....	106
<b>5.3</b>	<b>CONTINUITÉ D'EXPLOITATION DÉFINITIVEMENT COMPROMISE.....</b>	<b>109</b>
<b>5.4</b>	<b>LIEN AVEC LA PROCÉDURE D'ALERTE.....</b>	<b>109</b>
<b>6</b>	<b>OBSERVATIONS .....</b>	<b>111</b>
<b>6.1</b>	<b>CONTENU.....</b>	<b>111</b>
<b>6.2</b>	<b>NATURE DES OBSERVATIONS .....</b>	<b>111</b>
<b>6.3</b>	<b>LIEN AVEC L'OPINION.....</b>	<b>112</b>
<b>6.4</b>	<b>LIEN AVEC LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS .....</b>	<b>112</b>
<b>6.5</b>	<b>PRÉCAUTIONS À PRENDRE .....</b>	<b>112</b>
<b>6.6</b>	<b>PLACE ET FORMULATION DES OBSERVATIONS.....</b>	<b>113</b>
6.61	Place .....	113
6.62	Formulation .....	113
<b>6.7</b>	<b>CAS PARTICULIER DES INCERTITUDES AUTRES QUE LES INCERTITUDES SIGNIFICATIVES LIÉES À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION .....</b>	<b>113</b>
6.71	Définition de l'incertitude .....	114
6.72	Distinction entre incertitudes, limitations à l'étendue des travaux et désaccords.....	114
6.72.1	<i>Distinction entre incertitude et limitation à l'étendue des travaux.....</i>	<i>115</i>
6.72.2	<i>Distinction entre incertitude et désaccord.....</i>	<i>115</i>
	<i>A) Information absente ou non pertinente .....</i>	<i>115</i>
	<i>B) Distinction entre incertitude et désaccord sur des estimations comptables.....</i>	<i>115</i>
6.73	Position du commissaire aux comptes.....	116
6.74	Schéma résumant le traitement des incertitudes dans le rapport .....	116
<b>6.8</b>	<b>CAS PARTICULIER DES CHANGEMENTS COMPTABLES .....</b>	<b>118</b>
6.81	Changements de méthodes comptables .....	118
6.81.1	<i>Dispositions des référentiels comptables.....</i>	<i>118</i>
6.81.2	<i>Incidences sur le rapport.....</i>	<i>120</i>
6.82	Changements d'estimations ou de modalités d'application.....	122
6.82.1	<i>Définition.....</i>	<i>122</i>
6.82.2	<i>Incidence sur le rapport .....</i>	<i>122</i>
6.83	Corrections d'erreurs.....	124

6.83.1	<i>Définition</i> .....	124
6.83.2	<i>Incidence sur le rapport</i> .....	125
6.84	<b>Changements d'options fiscales</b> .....	127
6.84.1	<i>Définition</i> .....	127
6.84.2	<i>Incidence sur le rapport</i> .....	127
<b>7</b>	<b>JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS</b> .....	<b>129</b>
<b>7.1</b>	<b>CONTENU</b> .....	<b>129</b>
<b>7.2</b>	<b>CHAMP D'APPLICATION</b> .....	<b>130</b>
<b>7.3</b>	<b>FINALITÉ DE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS ET OBJET DES NEP 701 ET 702</b> .....	<b>131</b>
<b>7.4</b>	<b>CONCEPT DE JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS</b> .....	<b>131</b>
7.41	Dans les personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public.....	132
7.42	Dans les entités d'intérêt public.....	132
7.43	Dispositions relatives au concept de justification des appréciations communes aux deux NEP.....	132
<b>7.5</b>	<b>DÉTERMINATION DES APPRÉCIATIONS</b> .....	<b>133</b>
7.51	Dans les personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public.....	133
7.52	Dans les entités d'intérêt public.....	134
<b>7.6</b>	<b>FORMULATION DE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS</b> .....	<b>137</b>
7.61	Introduction.....	137
7.62	Formulation de la justification des appréciations dans les personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public.....	138
7.62.1	<i>Contenu de la formulation</i> .....	138
7.62.2	<i>Possibilité d'une formulation de justification des appréciations moins développée</i> .....	139
7.63	Formulation de la justification des appréciations dans les entités d'intérêt public.....	140
7.63.1	<i>Description de chacun des points clés de l'audit</i> .....	141
7.63.2	<i>Description de la réponse du commissaire aux comptes pour chacun des risques décrits</i> .....	141
7.63.3	<i>Principales « observations » relatives aux risques décrits</i> .....	141
7.63.4	<i>Consignes de rédaction</i> .....	142
7.64	Circonstances dans lesquelles un point clé de l'audit ou une appréciation n'est pas communiqué dans le rapport.....	142
7.65	Forme et contenu de la partie du rapport relative à la justification des appréciations dans certaines circonstances.....	143
<b>7.7</b>	<b>LIEN ENTRE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS ET LES OBSERVATIONS</b> .....	<b>144</b>
<b>7.8</b>	<b>LIEN ENTRE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS ET LES INCERTITUDES SIGNIFICATIVES LIÉES À DES ÉVÉNEMENTS OU CIRCONSTANCES SUSCEPTIBLES DE METTRE EN CAUSE LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION</b> .....	<b>145</b>
<b>7.9</b>	<b>PRÉCISIONS CONCERNANT LA CERTIFICATION AVEC RÉSERVE, LE REFUS OU L'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER</b> .....	<b>146</b>
	<i>A) Certification avec réserve</i> .....	147
	<i>B) Refus de certifier</i> .....	147
	<i>C) Impossibilité de certifier</i> .....	148
<b>7.10</b>	<b>DOCUMENTATION DE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS</b> .....	<b>148</b>

<b>8</b>	<b>VÉRIFICATION DU RAPPORT DE GESTION (ET DES AUTRES DOCUMENTS ADRESSÉS AUX MEMBRES DE L'ORGANE APPELÉ À STATUER SUR LES COMPTES)</b>	<b>150</b>
<b>8.1</b>	<b>CONTENU</b>	<b>150</b>
8.11	Rapport sur les comptes annuels	150
8.12	Rapport sur les comptes consolidés	151
<b>8.2</b>	<b>VÉRIFICATION DU RAPPORT DE GESTION ET DES AUTRES DOCUMENTS ADRESSÉS AUX MEMBRES DE L'ORGANE APPELÉ À STATUER SUR LES COMPTES</b>	<b>152</b>
8.21	Rapport sur les comptes annuels	152
8.22	Rapport sur les comptes consolidés	152
<b>8.3</b>	<b>CONCLUSIONS CONCERNANT LES INFORMATIONS DONNÉES DANS LE RAPPORT DE GESTION ET DANS LES DOCUMENTS ADRESSÉS AUX MEMBRES DE L'ORGANE APPELÉ À STATUER SUR LES COMPTES</b>	<b>153</b>
8.31	Informations visées et définitions	153
8.31.1	<i>Rapport de gestion</i>	154
8.31.2	<i>Documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes</i>	155
8.32	Vérifications du commissaire aux comptes	155
8.33	Formulation des conclusions du commissaire aux comptes	156
8.33.1	<i>Dispositions prévues par la NEP 9510</i>	156
8.33.2	<i>Rédaction du rapport : le commissaire aux comptes n'a pas d'observation à formuler</i>	157
8.33.3	<i>Rédaction du rapport : le commissaire aux comptes a des observations à formuler</i>	158
	<i>A) Inexactitudes susceptibles d'influencer le jugement des utilisateurs des comptes</i>	158
	<i>B) Exactitude et sincérité des informations relatives à la rémunération des mandataires sociaux</i>	159
	<i>C) Absence d'information sur la rémunération des mandataires sociaux</i>	159
	<i>D) Incohérence manifeste dans les autres informations relevée lors de la lecture du rapport de gestion</i>	160
8.33.4	<i>Incidence sur la sincérité des informations en cas d'existence d'un paragraphe relatif à des incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation</i>	161
8.33.5	<i>Incidence des réserves, du refus de certifier ou de l'impossibilité de certifier sur la sincérité des informations</i>	161
	<i>A) En cas de réserve</i>	161
	<i>B) En cas de refus de certifier</i>	162
	<i>C) En cas d'impossibilité de certifier</i>	162
8.33.6	<i>Observations à formuler autres que celles résultant de la réserve, du refus de certifier ou de l'impossibilité de certifier</i>	163
8.33.7	<i>Cas particulier des SASU et EURL exemptées de l'établissement du rapport de gestion</i>	164
<b>8.4</b>	<b>IRRÉGULARITÉS OU INEXACTITUDES RELATIVES AU RAPPORT DE GESTION ET AUX DOCUMENTS ADRESSÉS AUX MEMBRES DE L'ORGANE APPELÉ À DÉLIBÉRER SUR LES COMPTES</b>	<b>166</b>
8.41	Exemple relatif à la non-reconstitution des capitaux propres dans les délais légaux	168
8.42	Cas particulier de la non-communication au commissaire aux comptes du rapport de gestion ou de documents devant être adressés aux actionnaires ou aux associés	168
<b>8.5</b>	<b>VÉRIFICATIONS OU INFORMATIONS RELATIVES À L'ENTITÉ QUE LES TEXTES LÉGAUX ET RÉGLEMENTAIRES FONT OBLIGATION AU COMMISSAIRE AUX COMPTES DE MENTIONNER DANS SON RAPPORT</b>	<b>168</b>
8.51	Obligations d'information s'imposant aux commissaires aux comptes	168
8.52	Informations à donner selon la forme de la société	169
8.52.1	<i>Informations à donner dans toutes les sociétés commerciales</i>	169
	<i>A) Les prises de participation et les prises de contrôle</i>	169

	B) Précisions relatives aux prises de participation dans des sociétés ayant leur siège sur le territoire de la République française .....	170
	C) Les aliénations d'actions .....	171
8.52.2	Informations à donner dans les seules sociétés par actions .....	171
8.52.3	Contenu de l'information : opérations à prendre en compte.....	173
8.53	Insertion dans le rapport du commissaire aux comptes .....	173
8.53.1	Principe .....	173
8.53.2	Exemples de formulation .....	174
	A) Absence de prises de participation ou de contrôle intervenues au cours de l'exercice .....	174
	B) Information conforme à la loi donnée dans le rapport de gestion .....	174
	C) Informations absentes ou insuffisantes dans le rapport de gestion.....	174
<b>9</b>	<b>INFORMATIONS RÉSULTANT D'AUTRES OBLIGATIONS LÉGALES ET RÉGLEMENTAIRES</b>	<b>177</b>
<b>9.1</b>	<b>CAS GÉNÉRAL.....</b>	<b>177</b>
<b>9.2</b>	<b>ENTITÉS EIP.....</b>	<b>177</b>
<b>9.3</b>	<b>IRRÉGULARITÉS RELATIVES À DES INFORMATIONS REQUISES DANS L'ANNEXE PAR DES TEXTES AUTRES QUE LE RÉFÉRENTIEL COMPTABLE .....</b>	<b>178</b>
<b>10</b>	<b>RAPPEL DES RESPONSABILITÉS</b>	<b>178</b>
<b>10.1</b>	<b>RAPPEL DES RESPONSABILITÉS DES ORGANES MENTIONNÉS À L'ARTICLE L.823-16 DU CODE DE COMMERCE, RELATIVES AUX COMPTES .....</b>	<b>178</b>
<b>10.2</b>	<b>RAPPEL DES RESPONSABILITÉS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES RELATIVES À L'AUDIT DES COMPTES.....</b>	<b>179</b>
<b>11</b>	<b>FORME ET COMMUNICATION DES RAPPORTS</b>	<b>180</b>
<b>11.1</b>	<b>RÈGLES DE FORME.....</b>	<b>180</b>
11.11	Forme écrite des rapports .....	180
11.12	Langue de rédaction du rapport .....	180
11.13	Date des rapports.....	181
11.13.1	Principe .....	181
11.13.2	Date de « fin des travaux de contrôle » .....	182
11.13.3	Événements postérieurs à la clôture de l'exercice .....	182
11.13.4	Cas particuliers des établissements publics nationaux.....	183
11.14	Signature des rapports .....	184
11.14.1	Principe .....	184
11.14.2	Cas d'une société de commissaires aux comptes.....	184
11.14.3	Responsabilité du signataire.....	185
11.14.4	Situations pratiques .....	185
	A) Le commissaire aux comptes est une personne physique, associée ou non d'un cabinet.....	185
	B) Le commissaire aux comptes est une personne morale.....	185
11.14.5	Cas particulier de cosignature du rapport de certification par un auditeur contractuel .....	186
11.14.6	Comptes destinés à être publiés à l'étranger : utilisation d'un modèle de rapport étranger.....	186
11.14.7	Situations particulières concernant le commissaire aux comptes suppléant.....	187
	A) Rappels.....	187
	B) Situation d'empêchement du commissaire aux comptes titulaire.....	187
	C) Situation où les fonctions de titulaire et de suppléant sont exercées par une société de commissaires aux comptes et par un de ses associés.....	188
11.14.8	Cas particulier des sociétés de commissaires aux comptes de forme EURL.....	189
11.15	Intitulé des rapports.....	189

<b>11.2</b>	<b>COMMUNICATION AVEC LES ORGANES MENTIONNÉS À L'ARTICLE L.823-16 DU CODE DE COMMERCE.....</b>	<b>189</b>
<b>11.3</b>	<b>COMMUNICATION DES RAPPORTS .....</b>	<b>190</b>
11.31	Dépôt des rapports au siège social .....	190
11.32	Présentation des rapports à l'organe appelé à statuer sur les comptes.....	190
11.33	Cas particulier des SAS.....	191
11.34	Cas particulier des sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé.....	192
11.35	Défaut de présentation à l'assemblée générale du rapport du commissaire aux comptes .....	193
11.36	Désaccord entre les co-commissaires aux comptes.....	193
<b>11.4</b>	<b>RAPPORT COMPLÉMENTAIRE AU COMITÉ D'AUDIT .....</b>	<b>194</b>
<b>11.5</b>	<b>DÉLIBÉRATION DE L'ORGANE APPELÉ À STATUER SUR LES COMPTES.....</b>	<b>195</b>
<b>11.6</b>	<b>REFUS D'APPROBATION DES COMPTES PAR L'ORGANE DÉLIBÉRANT.....</b>	<b>195</b>
11.61	Principe .....	195
11.62	Attitude du commissaire aux comptes au titre de l'exercice N .....	196
11.63	Attitude du commissaire aux comptes au titre de l'exercice N+1 .....	196
11.64	Modification des comptes par l'organe délibérant ou à sa demande .....	197
11.64.1	<i>Rapport initial avec réserve.....</i>	<i>198</i>
11.64.2	<i>Rapport initial sans réserve.....</i>	<i>198</i>
<b>11.7</b>	<b>MODIFICATION DES COMPTES APRÈS LA TENUE DE LA RÉUNION DE L'ORGANE DÉLIBÉRANT.....</b>	<b>199</b>
11.71	Modification des comptes postérieure à leur publication .....	199
11.72	Modification des comptes antérieure à leur publication.....	200
<b>11.8</b>	<b>APPROBATION DES COMPTES DE DEUX EXERCICES PAR UNE MÊME ASSEMBLÉE GÉNÉRALE.....</b>	<b>200</b>
11.81	Contexte .....	200
11.82	Incidence sur l'arrêté des comptes de l'exercice N+1 .....	200
11.83	Attitude du commissaire aux comptes au titre de l'exercice N+1 .....	200
<b>11.9</b>	<b>DÉPÔT AU GREFFE DES RAPPORTS.....</b>	<b>201</b>
11.91	L'obligation légale et réglementaire.....	201
11.91.1	<i>Dépôt par la société.....</i>	<i>201</i>
11.91.2	<i>Dépôt par le commissaire aux comptes .....</i>	<i>201</i>
11.92	Le rôle du commissaire aux comptes .....	202
11.92.1	<i>Respect de l'obligation de dépôt au greffe .....</i>	<i>202</i>
11.92.2	<i>Absence de dépôt au greffe.....</i>	<i>202</i>
<b>11.10</b>	<b>PUBLICATIONS LÉGALES DES COMPTES POUR CERTAINES ENTITÉS.....</b>	<b>204</b>
11.101	Rapport financier annuel .....	204
11.101.1	<i>Rappel des textes .....</i>	<i>204</i>
11.101.2	<i>Tableau récapitulatif des obligations relatives au rapport financier annuel .....</i>	<i>205</i>
11.102	Publication au BALO .....	205
11.103	Document de référence.....	206
11.104	Publicité au Journal Officiel.....	206
<b>12</b>	<b>ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES À L'OPINION ET À SON FONDEMENT</b>	<b>208</b>

<b>12.1</b>	<b>DÉSACCORDS</b> .....	<b>208</b>
12.11	Désaccords sur les règles et principes comptables (application ou mise en œuvre).....	208
12.11.1	<i>Absence de dépréciation des stocks à rotation lente (réserve pour désaccord)</i> .....	208
12.11.2	<i>Activation inappropriée de coûts de développement (refus)</i> .....	211
12.12	Anomalies constatées dans l'annexe.....	214
12.12.1	<i>Rappel des règles</i> .....	214
12.12.2	<i>Exemples de situations</i> .....	215
	A) <i>Absence d'annexe (refus)</i> .....	215
	B) <i>Annexe insuffisante (réserve)</i> .....	217
	C) <i>Absence d'informations significatives (réserve)</i> .....	220
<b>12.2</b>	<b>LIMITATIONS</b> .....	<b>222</b>
12.21	Limitations imposées par les circonstances.....	222
12.21.1	<i>Stocks d'ouverture (réserve pour limitation)</i> .....	222
12.21.2	<i>Moyens insuffisants (réserve pour limitation)</i> .....	225
12.21.3	<i>Absence d'éléments justificatifs (réserve pour limitation)</i> .....	227
12.22	Limitations imposées par les dirigeants.....	230
12.22.1	<i>Confirmation des tiers (réserve)</i> .....	230
12.22.2	<i>Observation physique (impossibilité de certifier)</i> .....	233
12.23	Insuffisance du contrôle interne.....	235
12.23.1	<i>Absence de procédures afférentes aux créances d'un secteur (réserve)</i> .....	235
12.23.2	<i>Insuffisances de procédures ventes, clients et effets à recevoir (impossibilité de certifier)</i> .....	238
<b>12.3</b>	<b>INCERTITUDES</b> .....	<b>240</b>
12.31	Litige avec un client (paragraphe d'observation).....	240
12.32	Procès multiples (impossibilité de certifier).....	242
<b>12.4</b>	<b>EXEMPLES DE FORMULATION DANS LE RAPPORT D'UN SUIVI DE RÉSERVE, DE REFUS DE CERTIFIER OU D'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER</b> .....	<b>245</b>
12.41	Désaccord sur les principes et méthodes comptables.....	245
12.41.1	<i>L'anomalie subsiste</i> .....	245
12.41.2	<i>L'anomalie n'existe plus mais aucune information ne figure dans l'annexe</i> .....	245
12.41.3	<i>L'anomalie n'existe plus et une information pertinente est donnée dans l'annexe</i> .....	246
12.42	Limitation.....	246
12.42.1	<i>La limitation subsiste</i> .....	246
12.42.2	<i>La limitation ne subsiste plus mais sa disparition révèle un impact significatif sur les soldes d'ouverture</i> .....	246
	A) <i>Premier cas : l'information est donnée de manière pertinente dans l'annexe</i> .....	246
	B) <i>Deuxième cas : l'annexe ne donne aucune information</i> .....	247
12.43	Impossibilité de certifier en raison de multiples incertitudes.....	248
12.43.1	<i>Les incertitudes subsistent</i> .....	248
12.43.2	<i>Les incertitudes sont levées</i> .....	248
<b>12.5</b>	<b>OPINIONS DIFFÉRENTES ENTRE LES CO-COMMISSAIRES AUX COMPTES</b> .....	<b>248</b>
<b>12.6</b>	<b>COMPTES SOUMIS À L'ASSEMBLÉE SANS DÉSIGNATION NI RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES - RAPPORT DE RÉGULARISATION</b> .....	<b>251</b>
<b>13</b>	<b>ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION</b>	<b>255</b>
<b>13.1</b>	<b>CONTINUITÉ D'EXPLOITATION INCERTAINE – INFORMATION APPROPRIÉE EN ANNEXE (PARTIE RELATIVE À L'INCERTITUDE SIGNIFICATIVE SUR LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION)</b> .....	<b>255</b>

13.2	CONTINUITÉ D'EXPLOITATION INCERTAINE – INFORMATION NON DONNÉE EN ANNEXE (RÉSERVE POUR DÉSACCORD) .....	258
13.3	CONTINUITÉ D'EXPLOITATION INCERTAINE – MULTIPLES INCERTITUDES (IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER) .....	261
13.4	CONTINUITÉ D'EXPLOITATION DÉFINITIVEMENT COMPROMISE – COMPTES ÉTABLIS EN VALEURS LIQUIDATIVES (OBSERVATION).....	263
13.5	CONTINUITÉ D'EXPLOITATION DÉFINITIVEMENT COMPROMISE – COMPTES NON ÉTABLIS EN VALEURS LIQUIDATIVES (REFUS POUR DÉSACCORD) .....	266
<b>14</b>	<b>ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES À LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS DANS LES RAPPORTS SUR LES COMPTES DES PERSONNES ET ENTITÉS QUI NE SONT PAS D'INTÉRÊT PUBLIC</b>	<b>269</b>
14.1	OPTIONS RETENUES PAR LA DIRECTION DANS LE CHOIX DES MÉTHODES COMPTABLES OU DANS LEURS MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE .....	270
14.11	Comptes annuels .....	270
14.11.1	Principes de comptabilisation des frais de développement .....	270
	A) Exposé de la situation .....	270
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations .....	270
14.11.2	Situation complexe liée à un apport partiel d'actif .....	271
	A) Exposé de la situation .....	271
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations .....	271
14.12	Comptes consolidés établis selon le règlement CRC n°99.02 – Principe de reconnaissance du revenu dans un groupe de communication .....	272
	A) Exposé de la situation .....	272
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations .....	272
14.13	Comptes consolidés établis selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne – Absence de norme ou d'interprétation spécifique .....	273
14.2	ESTIMATIONS COMPTABLES IMPORTANTES.....	274
14.21	Comptes annuels .....	275
14.21.1	Provisions .....	275
	A) Exposé de la situation .....	275
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations .....	275
14.21.2	Résultats à terminaison des contrats à long terme (méthode préférentielle).....	277
	A) Exposé de la situation .....	277
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations .....	277
14.21.3	Dépréciation des titres de participation .....	278
	A) Exposé de la situation .....	278
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations .....	278
14.21.4	Dépréciation des stocks .....	280
	A) Exposé de la situation .....	280
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations .....	280
14.21.5	Dépréciation des créances clients .....	281
	A) Exposé de la situation .....	281
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations .....	281
14.22	Comptes consolidés établis selon le règlement CRC n°99.02 .....	281
14.22.1	Des exemples complémentaires concernant les thèmes susceptibles d'être mentionnés fréquemment dans le contexte des comptes consolidés établis selon le règlement CRC n°99.02 sont présentés ci-après. ....	281
	A) Exposé de la situation .....	281
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations .....	282
14.22.2	Engagements de retraite (en cas d'application de la méthode préférentielle) .....	283
	A) Exposé de la situation .....	283

	<i>B) Exemple de formulation - Justification des appréciations</i> .....	283
14.23	Comptes consolidés établis selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne .....	284
	<i>A) Exposé de la situation</i> .....	284
	<i>B) Exemple de formulation- Justification des appréciations</i> .....	284
<b>14.3</b>	<b>PRÉSENTATION D'ENSEMBLE DES COMPTES ANNUELS ET CONSOLIDÉS EN CAS D'INCERTITUDE RELATIVE À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION NON JUGÉE SIGNIFICATIVE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES</b> .....	<b>285</b>
	<i>A) Exposé de la situation</i> .....	285
	<i>B) Exemple de formulation - Justification des appréciations</i> .....	286
<b>14.4</b>	<b>JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS EN CAS D'INCERTITUDE SIGNIFICATIVE LIÉE À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION</b> .....	<b>287</b>
	<i>A) Exposé de la situation</i> .....	287
	<i>B) Exemple de formulation - Justification des appréciations</i> .....	287
<b>14.5</b>	<b>PRÉSENTATION D'ENSEMBLE DES COMPTES ANNUELS ET CONSOLIDÉS EN CAS DE CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES</b> .....	<b>287</b>
14.51	Comptes annuels .....	288
14.51.1	Changement volontaire de méthode comptable – Engagements de retraite et avantages similaires .....	288
	<i>A) Exposé de la situation</i> .....	288
	<i>B) Exemple de formulation - Justification des appréciations</i> .....	288
14.51.2	Changement de méthodes comptables faisant suite à un changement de réglementation comptable .....	288
	<i>A) Exposé de la situation</i> .....	288
	<i>B) Exemple de formulation - Justification des appréciations</i> .....	288
14.52	Comptes consolidés établis selon le règlement CRC n°99.02 .....	289
<b>14.6</b>	<b>JUSTIFICATION MOINS DÉVELOPPÉE DES APPRÉCIATIONS EFFECTUÉES PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES</b> .....	<b>289</b>
<b>14.7</b>	<b>EXEMPLE DE RÉDACTION EN CAS DE CERTIFICATION AVEC RÉSERVE</b> .....	<b>290</b>
14.71	Cas où d'autres points que ceux ayant conduit le commissaire aux comptes à émettre une réserve sont de nature à faire l'objet d'une justification .....	290
14.72	Cas où les autres appréciations n'appellent pas de justification développée .....	290
<b>14.8</b>	<b>EXEMPLE DE RÉDACTION EN CAS DE REFUS DE CERTIFIER</b> .....	<b>291</b>
<b>14.9</b>	<b>EXEMPLE DE RÉDACTION EN CAS D'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER</b> .....	<b>291</b>
<b>15</b>	<b>ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES À LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS DANS LES RAPPORTS SUR LES COMPTES DES ENTITÉS D'INTÉRÊT PUBLIC</b>	<b>292</b>
<b>16</b>	<b>ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES À LA VÉRIFICATION DU RAPPORT DE GESTION ET DES AUTRES DOCUMENTS ADRESSÉS AUX MEMBRES DE L'ORGANE APPELÉ À STATUER SUR LES COMPTES</b>	<b>293</b>
<b>16.1</b>	<b>OMISSION DANS LE RAPPORT DE GESTION DE L'EXPOSÉ DE CERTAINES ACTIVITÉS DE LA SOCIÉTÉ</b> .	<b>293</b>
<b>16.2</b>	<b>OMISSION DANS LE RAPPORT DE GESTION DE L'INFORMATION RELATIVE À LA RÉMUNÉRATION DES MANDATAIRES SOCIAUX</b> .....	<b>293</b>

<b>16.3</b>	<b>OMISSION DANS LE RAPPORT DE GESTION DES INFORMATIONS RELATIVES AUX DÉLAIS DE PAIEMENT .....</b>	<b>294</b>
<b>16.4</b>	<b>IRRÉGULARITÉS PORTANT SUR LES INFORMATIONS RSE OU SUR LA DÉCLARATION DE PERFORMANCE EXTRA-FINANCIÈRE DU RAPPORT DE GESTION.....</b>	<b>294</b>
<b>17</b>	<b>ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES AUX RESPONSABILITÉS</b>	<b>295</b>
<b>17.1</b>	<b>ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS CONCERNANT LES RESPONSABILITÉS DES ORGANES MENTIONNÉS À L'ARTICLE L.823-16 DU CODE DE COMMERCE, RELATIVES AUX COMPTES .....</b>	<b>295</b>
17.11	Dans les rapports sur les comptes des personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public (hors sociétés de financement) .....	295
17.11.1	<i>Comptes annuels.....</i>	295
17.11.2	<i>Comptes consolidés .....</i>	295
17.12	Dans les rapports sur les comptes des entités d'intérêt public (sociétés) et des sociétés de financement .....	296
17.12.1	<i>Comptes annuels.....</i>	296
17.12.2	<i>Comptes consolidés .....</i>	297
<b>17.2</b>	<b>ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS CONCERNANT LES RESPONSABILITÉS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES RELATIVES À L'AUDIT DES COMPTES .....</b>	<b>298</b>
17.21	Dans les rapports sur les comptes des personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public (hors sociétés de financement) .....	298
17.21.1	<i>Comptes annuels.....</i>	298
	<i>A) En cas de certification, de réserve ou de refus de certifier.....</i>	298
	<i>B) En cas d'impossibilité de certifier.....</i>	299
17.21.2	<i>Comptes consolidés .....</i>	299
	<i>A) En cas de certification, de réserve ou de refus de certifier.....</i>	299
	<i>B) En cas d'impossibilité de certifier.....</i>	301
17.22	Dans les rapports sur les comptes des entités d'intérêt public (sociétés) et des sociétés de financement .....	301
17.22.1	<i>Comptes annuels.....</i>	301
	<i>A) En cas de certification, de réserve ou de refus de certifier.....</i>	301
	<i>B) En cas d'impossibilité de certifier.....</i>	303
17.22.2	<i>Comptes consolidés .....</i>	304
	<i>A) En cas de certification, de réserve ou de refus de certifier.....</i>	304
	<i>B) En cas d'impossibilité de certifier.....</i>	306

La mission du commissaire aux comptes est définie par le code de commerce. Les normes d'exercice professionnel, adoptées par le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) après avis de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) et homologuées par arrêté du Garde des sceaux dans les conditions précisées à l'article L.821-14 du code de commerce, définissent les diligences à accomplir par le commissaire aux comptes pour remplir ses obligations légales et réglementaires.

Les dispositions légales et réglementaires qui fixent le cadre général de la mission du commissaire aux comptes figurent à la section II du chapitre III du titre II du livre VIII du code de commerce. Elles s'imposent aux commissaires aux comptes nommés « dans toutes les personnes et entités », quelle que soit la nature de la certification prévue dans leur mission.

Cette mission s'articule principalement autour de :

- la certification des comptes annuels et, le cas échéant, consolidés, assortie d'une justification des appréciations (article L.823-9 du code de commerce) ;
- la vérification de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels et, le cas échéant, consolidés des informations données dans le rapport de gestion et dans les documents adressés aux actionnaires ou aux associés sur la situation financière et les comptes (article L.823-10 du code de commerce) ;
- la vérification du respect de l'égalité entre les actionnaires ou les associés (article L.823-11 du code de commerce) ;
- le signalement à l'assemblée générale ou organe compétent des irrégularités et inexactitudes relevées par le commissaire aux comptes au cours de l'accomplissement de sa mission, la révélation au procureur de la République des faits délictueux dont il a eu connaissance ainsi que la mise en œuvre des obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme ou encore des obligations relatives aux irrégularités visées à l'article 7 du règlement (UE) n°537-2014 (article L.823-12 du code de commerce).

D'autre part, le code de commerce impose aux commissaires aux comptes de donner certaines informations et d'effectuer un certain nombre de vérifications spécifiques relatives, par exemple, aux conventions et engagements réglementés, au rapport sur le gouvernement d'entreprise, etc.

Le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes est le compte rendu, aux membres de l'organe délibérant, de l'exécution de sa mission. Il constitue l'acte essentiel de la mission du commissaire aux comptes.

Les normes d'exercice professionnel relatives :

- aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés<sup>1</sup> ;
- à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public<sup>2</sup> ;

---

<sup>1</sup> NEP 700 - *Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.*

- à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public<sup>3</sup> ;
- à la continuité d'exploitation<sup>4</sup> ;
- aux travaux du commissaire aux comptes relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes en application de l'article L.823-10 du code de commerce<sup>5</sup> ;

complètent les dispositions prévues par le code de commerce concernant le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes et en précisent les conditions et modalités d'application.

La présente note d'information a pour objectifs :

- de préciser les modalités pratiques de mise en œuvre des normes d'exercice professionnel et de concourir ainsi à la bonne information des professionnels ;
- d'être un instrument d'accompagnement destiné à aider le professionnel dans l'exercice de sa mission ;
- d'illustrer, à l'aide d'exemples, les diverses situations qui peuvent conduire à l'établissement de rapports comportant réserves, refus, impossibilité de certifier, observations ou mentions d'informations.

Il s'agit donc d'un guide pratique qui constitue un instrument d'accompagnement du commissaire aux comptes mais qui ne peut, en aucun cas, se substituer aux normes d'exercice professionnel.

Dans la présente note d'information, les termes repris dans la première colonne du tableau ci-dessous recouvrent par convention les éléments présentés dans la deuxième colonne :

<b>Termes</b>	<b>Signification</b>
« Les rapports »	Rapport sur les comptes annuels et rapport sur les comptes consolidés ou combinés
« Comptes »	Comptes annuels et / ou comptes consolidés ou combinés
« L'entité »	Personnes et entités concernées par les dispositions de l'article L.820-1 du code de commerce
« Entités d'intérêt public » ou « EIP »	Personnes et entités visées à l'article L.820-1 III du code de commerce
« Le commissaire aux comptes »	Organe de contrôle légal de l'entité, qu'il s'agisse d'une personne physique, d'une personne morale ou encore de plusieurs personnes

<sup>2</sup> NEP 701 - *Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public.*

<sup>3</sup> NEP 702 - *Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public.*

<sup>4</sup> NEP 570 - *Continuité d'exploitation.*

<sup>5</sup> NEP 9510 - *Travaux du commissaire aux comptes relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes en application de l'article L.823-10 du code de commerce.*

<b>Termes</b>	<b>Signification</b>
« L'annexe »	« L'annexe », telle que définie par le code de commerce et les règlements de l'Autorité des Normes Comptables (ANC), lorsque les comptes sont établis selon le référentiel comptable français ou « les notes aux états financiers » pour des comptes consolidés établis selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne
« SACC »	Services autres que la certification des comptes

Ne sont pas abordés dans la présente note d'information les rapports établis par le commissaire aux comptes pour rendre compte de certaines interventions spécifiques, qu'il s'agisse de rapports périodiques ou établis à l'occasion d'une opération ou d'un événement spécifique, ni les rapports ou attestations établis dans le cadre de services autres que la certification des comptes.

Ne sont pas non plus abordées certaines spécificités juridiques et comptables relatives à des personnes ou entités qui ne sont pas des sociétés commerciales (associations, fondations, OPCVM, ...).

Le cas particulier des rapports sur les comptes des sociétés de financement, telles que définies à l'article L.511-1 du code monétaire et financier, est abordé au 1.24.

Par ailleurs, des exemples de rapport sur les comptes annuels et sur les comptes consolidés sont disponibles sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI. Ils ne sont pas reproduits dans la présente note d'information.

Enfin, il est à noter que les textes légaux et réglementaires cités dans la note d'information correspondent à leur version en vigueur en date du 9 novembre 2017 (source « Légifrance »). Sont ainsi pris en compte le règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014, l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 et le décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016.

### 1.1 TEXTES DE BASE

#### 1.11 Code de commerce - Partie législative

##### A) Article L.820-1

*« Nonobstant toute disposition contraire, les dispositions du présent titre sont applicables aux commissaires aux comptes nommés dans toutes les personnes et entités quelle que soit la nature de la certification prévue dans leur mission. Elles sont également applicables à ces personnes et entités, sous réserve des règles propres à celles-ci, quel que soit leur statut juridique.*

*II.- Pour l'application du présent titre, le terme : " entité " désigne notamment les fonds mentionnés aux articles L. 214-8, L. 214-24-34 et L. 214-169 du code monétaire et financier<sup>6</sup>.*

*III.- Pour l'application du présent titre les termes : " entité d'intérêt public " désignent :*

*1° Les établissements de crédit mentionnés au I de l'article L. 511-1 du code monétaire et financier ayant leur siège social en France ;*

*2° Les entreprises d'assurance et de réassurance mentionnées aux articles L. 310-1 et L. 310-1-1 du code des assurances, à l'exception des sociétés d'assurance mutuelles dispensées d'agrément administratif en application de l'article R. 322-117-1 du code des assurances ;*

*3° Les institutions de prévoyance et leurs unions régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale, à l'exception de celles mentionnées au 3° de l'article L. 931-6-1 du code de la sécurité sociale ;*

*4° Les mutuelles et unions de mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité, à l'exception de celles mentionnées au 3° de l'article L. 211-11 du code de la mutualité ;*

*5° Les personnes et entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;*

*6° Lorsque le total de leur bilan consolidé ou combiné excède un seuil fixé par décret : (1)*

*a) Les compagnies financières holdings au sens de l'article L. 517-1 du code monétaire et financier dont l'une des filiales est un établissement de crédit ;*

*b) Les compagnies financières holdings mixtes au sens de l'article L. 517-4 du code monétaire et financier dont l'une des filiales est une entité d'intérêt public au sens du présent article ;*

---

<sup>6</sup> C'est-à-dire les organismes de placement collectif mobilier (art. L. 214-8 du code monétaire et financier), les fonds communs de placement (art. L. 214-24-34 du code monétaire et financier) et les organismes de titrisation (art. L. 214-169 du code monétaire et financier).

c) *Les sociétés de groupe d'assurance au sens de l'article L. 322-1-2 du code des assurances ;*

d) *Les sociétés de groupe d'assurance mutuelle au sens de l'article L. 322-1-3 du code des assurances ;*

e) *Les unions mutualistes de groupe au sens de l'article L. 111-4-2 du code de la mutualité ;*

f) *Les sociétés de groupe assurantiel de protection sociale au sens de l'article L. 931-2-2 du code de la sécurité sociale.*

7° *Les fonds de retraite professionnelle supplémentaire mentionnés à l'article L. 381-1 du code des assurances ;*

8° *Les mutuelles ou unions de retraite professionnelle supplémentaire mentionnées à l'article L. 214-1 du code de la mutualité ;*

9° *Les institutions de retraite professionnelle supplémentaire mentionnées à l'article L. 942-1 du code de la sécurité sociale.*

NOTA :

*(1) Conformément à l'article 53 1° de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, les dispositions du 6° du III de l'article L. 820-1 du code de commerce dans sa rédaction issue de la présente ordonnance, entrent en vigueur à compter du premier exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2017. »*

#### **B) Article L.823-9**

*« Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice.*

*Lorsqu'une personne ou une entité établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation.*

*Sans préjudice des dispositions de l'article L.823-14, la certification des comptes consolidés est délivrée notamment après examen des travaux des commissaires aux comptes des personnes et entités comprises dans la consolidation ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés du contrôle des comptes desdites personnes et entités. »*

*Le contenu du rapport du commissaire destiné à l'organe appelé à statuer sur les comptes est fixé par décret en Conseil d'État. »*

### C) Article L.823-10

*« Les commissaires aux comptes ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la personne ou de l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur.*

*Ils vérifient également la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration, du directoire ou de tout organe de direction, et dans les documents adressés aux actionnaires ou associés sur la situation financière et les comptes annuels. Ils attestent spécialement l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social.*

*Ils vérifient, le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe. »*

### D) Article L.823-10-1

*« Sans préjudice des obligations d'information résultant du rapport mentionné au dernier alinéa de l'article L. 823-9 et, le cas échéant, du rapport complémentaire prévu au III de l'article L. 823-16, ainsi que des dispositions des articles L. 234-1 à L. 234-4 du présent code et des articles L. 212-14, L. 214-14, L. 621-23 et L. 612-44 du code monétaire et financier, la mission de certification des comptes du commissaire aux comptes ne consiste pas à garantir la viabilité ou la qualité de la gestion de la personne ou entité contrôlée. »*

### E) Article L.823-11

*« Les commissaires aux comptes s'assurent que l'égalité a été respectée entre les actionnaires, associés ou membres de l'organe compétent. »*

### F) Article L.823-12

*« Les commissaires aux comptes signalent à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission et, lorsqu'ils interviennent auprès d'une entité d'intérêt public, l'invitent à enquêter conformément aux dispositions de l'article 7 du règlement (UE) n° 537/2014 du Parlement européen et du Conseil.*

*Ils révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation.*

*Sans préjudice de l'obligation de révélation des faits délictueux mentionnée à l'alinéa précédent, ils mettent en œuvre les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme définies au chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier. »*

A) *Article D.820-1*

*« Une personne ou une entité est qualifiée d'entité d'intérêt public en application du 6° du III de l'article L. 820-1 lorsque à la clôture de deux exercices consécutifs, le total de son bilan consolidé ou combiné est supérieur à 5 milliards d'euros. Elle perd cette qualification dès lors qu'elle n'a pas dépassé le seuil fixé pendant deux exercices consécutifs. »*

B) *Article R.823-7*

*« Dans leur rapport à l'assemblée générale ordinaire, les commissaires aux comptes précisent, outre les mentions prévues à l'article R. 822-56<sup>7</sup> :*

*1° L'identité de la personne ou de l'entité dont ils certifient les comptes en précisant l'organe à qui le rapport est destiné ;*

*2° Les comptes annuels ou consolidés qui font l'objet du rapport et l'exercice auquel ils se rapportent ;*

*3° Les règles et méthodes comptables appliquées pour établir les comptes ;*

*4° L'étendue de leur mission, ainsi que les normes d'exercice professionnel conformément auxquelles elle a été accomplie ;*

*5° Le cas échéant, les incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité de l'exploitation.*

*Ils formulent s'il y a lieu toute observation utile.*

*Les commissaires aux comptes déclarent : 1° Soit certifier que les comptes annuels ou consolidés sur lesquels porte le rapport sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité ou de l'ensemble des personnes et entités comprises dans la consolidation à la fin de l'exercice ;*

*2° Soit assortir la certification de réserves ;*

*3° Soit refuser la certification des comptes ;*

*4° Soit être dans l'impossibilité de certifier les comptes.*

*Ils justifient de leurs appréciations et précisent les motifs de leurs réserves, de leur refus ou de leur impossibilité de certifier.*

---

<sup>7</sup> Article R.822-56 du code de commerce : *« Outre les mentions prévues à l'article R. 123-237, dans toutes les correspondances et tous les documents émanant de la société, la raison ou dénomination sociale est accompagnée de la désignation de société de commissaires aux comptes complétée par l'indication de sa forme juridique. »*

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

*Les commissaires aux comptes font état de leurs observations sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion de l'exercice et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière de la société et de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation ainsi que sur les comptes annuels et les comptes consolidés.*

*Ils attestent spécialement l'exactitude et la sincérité des informations mentionnées aux trois premiers alinéas de l'article L.225-102-1.*

*Ils respectent, lorsque la certification concerne les comptes d'une entité d'intérêt public, les exigences prévues à l'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014.*

*Le rapport est signé par le commissaire aux comptes, personne physique, ou, lorsque le mandat est confié à une société de commissaires aux comptes, par la personne mentionnée au premier alinéa de l'article L. 822-9.*

NOTA :

*Conformément à l'article 94 II du décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016, les dispositions de l'article R. 823-7 dans sa rédaction issue du présent décret sont applicables au rapport du commissaire aux comptes portant sur la certification des comptes des exercices ouverts postérieurement à l'entrée en vigueur du présent décret<sup>8</sup>. »*

#### *C) Article D.823-7-1*

*« Pour l'application du deuxième alinéa de l'article L.441-6-1<sup>9</sup>, les commissaires aux comptes attestent, dans le rapport mentionné à l'article R.823-7, de la sincérité des informations mentionnées à l'article D.441-4<sup>10</sup> et de leur concordance avec les comptes annuels et présentent leurs observations, le cas échéant. »*

NOTA :

*Décret n° 2015-1553 du 27 novembre 2015, article 3 : L'article D. 823-7-1, dans sa rédaction issue du présent décret, est applicable aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1er juillet 2016. »*

#### *D) Article R.823-8*

*« Si plusieurs commissaires aux comptes sont en fonction, ils peuvent procéder séparément à leurs investigations, vérifications et contrôles, mais ils établissent un rapport commun.*

---

<sup>8</sup> C'est-à-dire les exercices ouverts à compter du 30 juillet 2016.

<sup>9</sup> L'attestation du commissaire aux comptes relative aux délais de paiement.

<sup>10</sup> Les informations relatives aux délais de paiement dans le rapport de gestion.

*En cas de désaccord entre les commissaires, le rapport indique les différentes opinions exprimées. »*

### 1.13 Code de commerce - Partie Arrêtés

#### A) *Article A.823-26*

La NEP 700 - *Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés* définit les principes relatifs à l'établissement par le commissaire aux comptes du rapport sur les comptes annuels et, le cas échéant, du rapport sur les comptes consolidés. Cette norme d'exercice professionnel figure à l'article A.823-26 du code de commerce.

#### B) *Article A.823-27*

La NEP 701 - *Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public* définit les principes et précise leurs modalités d'application concernant l'obligation légale faite au commissaire aux comptes de justifier de ses appréciations dans son rapport sur les comptes des entités d'intérêt public. Cette norme d'exercice professionnel figure à l'article A.823-27 du code de commerce.

La NEP 702 - *Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public* définit les principes et précise leurs modalités d'application concernant l'obligation légale faite au commissaire aux comptes de justifier de ses appréciations dans son rapport sur les comptes des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public. Cette norme d'exercice professionnel figure également à l'article A.823-27 du code de commerce.

#### C) *Article A.823-18*

La NEP 570 - *Continuité d'exploitation* définit les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en œuvre pour :

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

Elle définit en outre les conséquences que le commissaire aux comptes tire dans son rapport de la traduction dans les comptes des événements ou circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation qu'il aurait identifiés au cours de l'audit.

#### D) *Article A.823-29-1*

La NEP 9510 - *Travaux du commissaire aux comptes relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes en application de l'article L.823-10 du code de commerce* définit les diligences que le commissaire aux comptes met en œuvre afin de vérifier d'une part, la sincérité et la concordance avec les comptes des informations sur la situation financière et les comptes donnés dans le rapport de gestion et dans les autres documents adressés à l'organe appelé à

statuer sur les comptes et d'autre part, l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social, le cas échéant. Elle définit également les principes relatifs à la formulation, par le commissaire aux comptes, de ses conclusions.

Seuls seront abordés dans la présente note d'information les aspects de la NEP 9510 relatifs à l'expression des conclusions des travaux du commissaire aux comptes.

#### 1.14 Règlement (UE) n°537-2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014

##### A) Article 5

###### **« Interdiction de fournir des services autres que d'audit**

*1. Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit procédant au contrôle légal des comptes d'une entité d'intérêt public, ou tout membre du réseau dont fait partie le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit, ne fournissent pas, directement ou non, à l'entité contrôlée, à son entreprise mère ou aux entreprises qu'elle contrôle dans l'Union des services autres que d'audit interdits :*

*a) au cours de la période s'écoulant entre le commencement de la période contrôlée et la publication du rapport d'audit ;*

*et*

*b) au cours de l'exercice précédant immédiatement la période visée au point a) en ce qui concerne les services énumérés au deuxième alinéa, point g).*

*Aux fins du présent article, les services autres que d'audit interdits sont :*

*a) les services fiscaux portant sur :*

*i) l'établissement des déclarations fiscales ;*

*ii) l'impôt sur les salaires ;*

*iii) les droits de douane ;*

*iv) l'identification des subventions publiques et des incitations fiscales, à moins qu'une assistance de la part du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit pour la fourniture de ces services ne soit requise par la loi ;*

*v) l'assistance lors de contrôles fiscaux menés par les autorités fiscales, à moins qu'une assistance de la part du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit lors de ces contrôles ne soit requise par la loi ;*

*vi) le calcul de l'impôt direct et indirect ainsi que de l'impôt différé ;*

*vii) la fourniture de conseils fiscaux ;*

- b) *des services qui supposent d'être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité contrôlée ;*
- c) *la comptabilité et la préparation de registres comptables et d'états financiers ;*
- d) *les services de paie ;*
- e) *la conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en rapport avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière ou la conception et la mise en œuvre de systèmes techniques relatifs à l'information financière;*
- f) *les services d'évaluation, notamment les évaluations réalisées en rapport avec les services actuariels ou les services d'aide en cas de litige ;*
- g) *les services juridiques ayant trait à :*

*i) la fourniture de conseils généraux ;*

*ii) la négociation au nom de l'entité contrôlée ; et*

*iii) l'exercice d'un rôle de défenseur dans le cadre de la résolution d'un litige ;*

- h) *les services liés à la fonction d'audit interne de l'entité contrôlée ;*
- i) *les services liés au financement, à la structure, ainsi qu'à l'allocation des capitaux et à la stratégie d'investissement de l'entité contrôlée, sauf en ce qui concerne la fourniture de services d'assurance en rapport avec les états financiers, telle que l'émission de lettres de confort en lien avec des prospectus émis par l'entité contrôlée;*
- j) *la promotion, le commerce ou la souscription de parts de l'entité contrôlée ;*
- k) *les services de ressources humaines ayant trait :*

*i) aux membres de la direction en mesure d'exercer une influence significative sur l'élaboration des documents comptables ou des états financiers faisant l'objet du contrôle légal des comptes, dès lors que ces services englobent :*

*- la recherche ou la sélection de candidats à ces fonctions, ou*

*- la vérification des références des candidats à ces fonctions ;*

*ii) à la structuration du modèle organisationnel ; et*

*iii) au contrôle des coûts.*

*2. Les États membres peuvent interdire des services autres que ceux énumérés au paragraphe 1 lorsqu'ils considèrent que lesdits services présentent un risque en matière d'indépendance. Ils communiquent à la Commission tout ajout à la liste figurant au paragraphe 1.*

*3. Par dérogation au paragraphe 1, deuxième alinéa, les États membres peuvent autoriser la fourniture des services visés aux points a) i), a) iv) à a) vii) et au point f), à condition que les exigences suivantes soient respectées :*

- a) *ils n'ont pas d'effet direct ou ont un effet peu significatif, séparément ou dans leur ensemble, sur les états financiers contrôlés ;*
- b) *l'appréciation de l'effet sur les états financiers contrôlés est documenté et expliqué de manière complète dans le rapport complémentaire destiné au comité d'audit, visé à l'article 11 ; et*

c) *les principes d'indépendance prévus dans la directive 2006/43/CE sont respectés par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit.*

*4. Un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit procédant aux contrôles légaux des comptes d'entités d'intérêt public et, lorsque le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit fait partie d'un réseau, tout membre de ce réseau, peuvent fournir à l'entité contrôlée, à son entreprise mère ou aux entreprises qu'elle contrôle des services autres que d'audit différents des services autres que d'audit interdits visés aux paragraphes 1 et 2 sous réserve que le comité d'audit donne son approbation après avoir analysé correctement les risques en matière d'indépendance et les mesures de sauvegarde appliquées conformément à l'article 22 ter de la directive 2006/43/CE. Le comité d'audit émet des lignes directrices, le cas échéant, en ce qui concerne les services visés au paragraphe 3.*

*Les États membres peuvent établir des règles plus strictes fixant les conditions dans lesquelles un contrôleur légal des comptes, un cabinet d'audit ou un membre d'un réseau dont fait partie le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit peut fournir à l'entité contrôlée, à son entreprise mère ou aux entreprises qu'elle contrôle des services autres que d'audit différents des services autres que d'audit interdits visés au paragraphe 1.*

*5. Lorsqu'un membre d'un réseau auquel appartient le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit procédant au contrôle légal des comptes d'une entité d'intérêt public fournit l'un des services autres que d'audit, visés aux paragraphes 1 et 2, à une entreprise enregistrée dans un pays tiers et soumise au contrôle de l'entité d'intérêt public contrôlée, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit concerné apprécie si son indépendance serait compromise par cette prestation de services du membre du réseau.*

*Si son indépendance est compromise, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit prend, le cas échéant, des mesures de sauvegarde afin d'atténuer les risques causés par cette prestation de services dans un pays tiers. Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit ne peut continuer d'effectuer le contrôle légal des comptes de l'entité d'intérêt public que s'il peut justifier, conformément à l'article 6 du présent règlement et à l'article 22 ter de la directive 2006/43/CE, que cette prestation de services n'influe pas sur son jugement professionnel ni sur le rapport d'audit.*

*Aux fins du présent paragraphe :*

- a) le fait d'être associé au processus décisionnel de l'entité contrôlée et de fournir les services visés au paragraphe 1, deuxième alinéa, points b), c) et e), est toujours considéré comme une atteinte à cette indépendance qui ne peut être atténuée par des mesures de sauvegarde ;*
- b) il est considéré que la prestation des services visés au paragraphe 1, deuxième alinéa, à l'exclusion des points b), c) et e), porte atteinte à cette indépendance et requiert dès lors des mesures visant à atténuer les risques causés par cette prestation de services. »*

## **B) Article 7**

### **« Irrégularités**

*Sans préjudice de l'article 12 du présent règlement et de la directive 2005/60/CE, lorsque le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit qui effectue le contrôle légal des comptes d'une entité d'intérêt public soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner que des*

*irrégularités, y compris des fraudes concernant les états financiers de l'entité contrôlée, peuvent être commises ou ont été commises, il en informe l'entité contrôlée et l'invite à enquêter sur l'affaire et à prendre des mesures appropriées pour traiter ces irrégularités et éviter qu'elles ne se répètent à l'avenir.*

*Lorsque l'entité contrôlée n'enquête pas sur l'affaire, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit informe les autorités désignées par les États membres chargées d'enquêter sur de telles irrégularités.*

*La transmission de bonne foi à ces autorités, par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit, d'informations sur des irrégularités visées au premier alinéa ne constitue pas une violation des clauses contractuelles ou des dispositions légales restreignant la transmission d'informations. »*

### **C) Article 10**

#### **« Rapport d'audit**

*1. Les contrôleurs légaux des comptes ou les cabinets d'audit présentent les résultats du contrôle légal des comptes de l'entité d'intérêt public dans un rapport d'audit.*

*2. Le rapport d'audit est élaboré conformément à l'article 28 de la directive 2006/43/CE et comprend, en outre, au moins les éléments suivants :*

- a) il indique qui ou quel organisme a désigné les contrôleurs légaux des comptes ou les cabinets d'audit ;*
- b) il indique la date de cette désignation et la durée totale de mission sans interruption, y compris les reconductions et les renouvellements précédents des contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit ;*
- c) il fournit, pour étayer l'avis d'audit, les éléments suivants :*
  - i) une description des risques jugés les plus importants d'anomalies significatives, y compris les risques d'anomalie significative due à une fraude ;*
  - ii) une synthèse des réponses du contrôleur légal des comptes face à ces risques ; et*
  - iii) le cas échéant, les principales observations relatives à ces risques.*

*Lorsque cela est pertinent au regard des informations susmentionnées fournies dans le rapport d'audit concernant chaque risque jugé important d'anomalie significative, le rapport d'audit fait clairement référence à la divulgation qui a été faite, dans les états financiers, de ces informations ;*

- d) il explique dans quelle mesure le contrôle légal des comptes a été considéré comme permettant de déceler les irrégularités, notamment la fraude ;*
- e) il confirme que l'avis d'audit est conforme au contenu du rapport complémentaire destiné au comité d'audit visé à l'article 11 ;*
- f) il atteste qu'il n'a pas été fourni de services autres que d'audit interdits visés à l'article 5, paragraphe 1, et que les contrôleurs légaux des comptes ou les cabinets d'audit sont restés indépendants vis-à-vis de l'entité contrôlée au cours de l'audit ;*

g) il indique les services, outre le contrôle légal des comptes, qui ont été fournis par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit, à l'entité contrôlée et sa ou ses filiales, et qui n'ont pas été communiqués dans le rapport de gestion ou les états financiers.

*Les États membres peuvent fixer des exigences supplémentaires en rapport avec le contenu du rapport d'audit.*

3. *Hormis l'exigence énoncée au paragraphe 2, point e), le rapport d'audit ne contient pas de références au rapport complémentaire destiné au comité d'audit visé à l'article 11. Le rapport d'audit est rédigé d'une manière claire et non ambiguë.*

4. *Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit ne fait pas usage du nom d'une autorité compétente, quelle qu'elle soit, d'une manière qui puisse indiquer ou laisser entendre que cette autorité approuve ou cautionne le rapport d'audit. »*

## 1.2 PRINCIPES D'ÉTABLISSEMENT DES RAPPORTS

### 1.21 Contenu des rapports

Les paragraphes 01 à 04 de la NEP 700 prévoient respectivement :

*« Lorsqu'il certifie les comptes en application de l'article L.823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes établit un rapport à l'organe appelé à statuer sur les comptes dans lequel, en justifiant de ses appréciations, il formule son opinion conformément aux dispositions de l'article R.823-7 du code précité ».*

*« Le commissaire aux comptes rend compte, dans le même rapport, des vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires ».*

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

*« Le rapport sur les comptes consolidés est distinct du rapport sur les comptes annuels ».*

En outre, le paragraphe 19 de la NEP 700 dispose :

*« Les rapports établis par le commissaire aux comptes mentionnent les informations prévues aux articles R. 822-56 et R. 823-7 du code de commerce. (...) ».*

Ainsi, outre les mentions prévues à l'article R.123-237, la raison ou dénomination sociale est accompagnée de la désignation de société de commissaires aux comptes, complétée par l'indication de sa forme juridique.

Selon le paragraphe 19 de la NEP 700 - *Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, le rapport comporte notamment<sup>11</sup> :

– *Un titre qui indique qu'il s'agit d'un rapport de commissaire aux comptes ;*

---

<sup>11</sup> Le texte en italiques ci-dessous est repris du paragraphe 19 de la NEP 700.

- *L'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ; il s'agit généralement d'un organe délibérant chargé d'approuver les comptes (par exemple, l'assemblée générale dans une société anonyme ou l'associé unique dans une SASU) ;*
- *La date du rapport (voir paragraphe 11.13 de la note d'information) ;*
- *La signature du commissaire aux comptes, personne physique, ou, lorsque le mandat est confié à une société de commissaires aux comptes, de la personne mentionnée au premier alinéa de l'article L. 822-9 du code de commerce (voir paragraphe 11.14 de la note d'information).*

La NEP 700, dans sa version issue de l'arrêté du 26 mai 2017, ne prévoit plus d'introduction du rapport. Les informations qui figuraient dans l'introduction du rapport dans la version antérieure de la norme précitée, sont reprises dans différentes parties du rapport et notamment dans la partie relative à l'opinion.

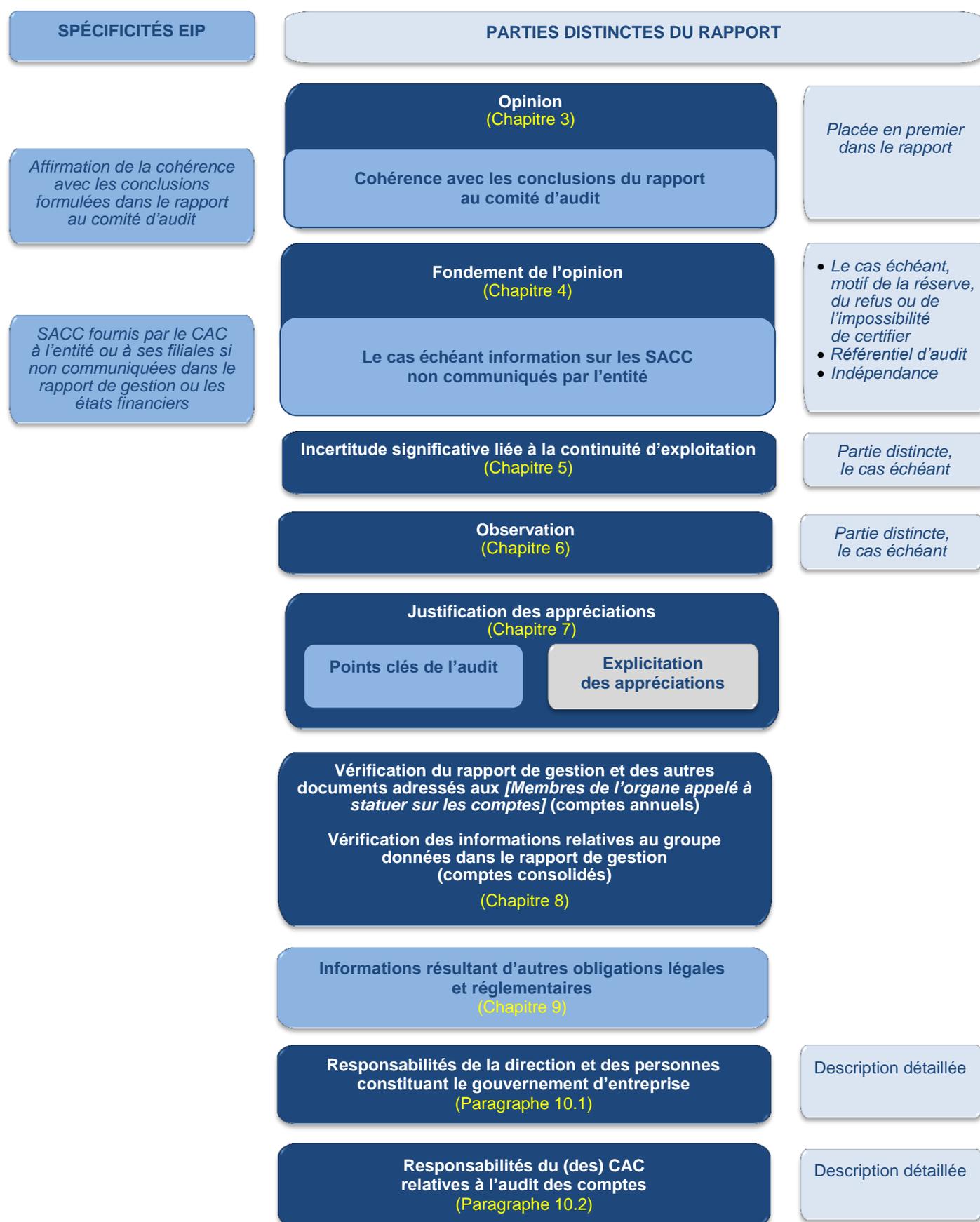
Le paragraphe 19 de la NEP 700 dispose également que les rapports comportent en outre :

« *Les parties distinctes suivantes, nettement individualisées :*

- *l'opinion, incluant :*
  - *l'origine de la désignation du commissaire aux comptes ;*
  - *l'identité de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ;*
  - *la nature des comptes, annuels ou consolidés, qui font l'objet du rapport et sont joints à ce dernier ;*
  - *la date de clôture et l'exercice auquel les comptes se rapportent ;*
  - *les règles et méthodes comptables appliquées pour établir les comptes ;*
- *le fondement de cette opinion, comprenant :*
  - *une sous-partie relative au référentiel d'audit incluant les normes d'exercice professionnel conformément auxquelles la mission a été accomplie ;*
  - *une sous-partie attestant qu'il n'a pas été fourni de services autres que la certification des comptes interdits visés au code de déontologie et que le commissaire aux comptes est resté indépendant vis-à-vis de l'entité contrôlée au cours de sa mission ;*
  - *le cas échéant, les motifs de la réserve, du refus ou de l'impossibilité de certifier les comptes ;*
- *le cas échéant, les incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation ;*
- *le cas échéant, les observations prévues par les textes légaux et réglementaires, ainsi que toute observation utile ;*
- *la justification des appréciations ;*
- *dans le cas d'un rapport sur les comptes annuels, la vérification du rapport de gestion et des documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes à l'occasion de la réunion de cet organe ;*
- *dans le cas d'un rapport sur les comptes consolidés, la vérification des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion ;*
- *le cas échéant, d'autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires ;*

- *le rappel des responsabilités des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce relatives aux comptes ;*
- *le rappel des responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes incluant l'étendue de la mission et une mention expliquant dans quelle mesure la certification des comptes a été considérée comme permettant de déceler les irrégularités, notamment la fraude ;(...)* »

## 1.22 Présentation synthétique de la structure des rapports



## 1.23 Résumé de la structure et du contenu du rapport sur les comptes annuels

### 1.23.1 Personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public

STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphe 19)	EXEMPLE DE TEXTE (SA Non EIP, comptes annuels, opinion sans réserve)
<p>19. Les rapports établis par le commissaire aux comptes mentionnent les informations prévues aux articles R. 822-56 et R. 823-7 du code de commerce.</p> <p>Le rapport est rédigé d'une manière claire et non ambiguë. Il comporte :</p>	
<p>a) Un titre qui indique qu'il s'agit d'un rapport de commissaire aux comptes ;</p>	<p>[Nom de la société]  <b>RAPPORT DU (DES) COMMISSAIRE(S) AUX COMPTES SUR LES COMPTES ANNUELS</b>                      Exercice clos le...</p>
<p>b) L'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;</p>	<p>À l'assemblée générale de la société [X]</p>
<p>c) Les parties distinctes suivantes, nettement individualisées :</p>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>l'opinion</b>, incluant :                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- l'origine de la désignation du commissaire aux comptes ;</li> <li>- l'identité de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ;</li> <li>- la nature des comptes, annuels ou consolidés, qui font l'objet du rapport et sont joints à ce dernier ;</li> <li>- la date de clôture et l'exercice auquel les comptes se rapportent ;</li> </ul> </li> <li>- les règles et méthodes comptables appliquées pour établir les comptes ;</li> </ul>	<p><b>Opinion</b></p> <p>En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société [X] relatifs à l'exercice clos le ... [date de clôture de l'exercice], tels qu'ils sont joints au présent rapport.</p> <p>Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>le fondement de cette opinion</b>, comprenant :                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- une sous-partie relative au référentiel d'audit incluant les normes d'exercice professionnel conformément auxquelles la mission a été accomplie ;</li> <li>- une sous-partie attestant qu'il n'a pas été fourni de services autres que la certification des comptes interdits visés au code de déontologie et que le commissaire aux comptes est resté indépendant vis-à-vis de l'entité contrôlée au cours de sa mission ;</li> </ul> </li> </ul>	<p><b>Fondement de l'opinion</b></p> <p><b>Référentiel d'audit</b></p> <p>Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.</p> <p>Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du (des) commissaires aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.</p> <p><b>Indépendance</b></p> <p>Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du ... [date du début de l'exercice] à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.</p>

STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphe 19)	EXEMPLE DE TEXTE (SA Non EIP, comptes annuels, opinion sans réserve)
<ul style="list-style-type: none"> <li>- le cas échéant, les motifs de la réserve, du refus ou de l'impossibilité de certifier les comptes ;</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• le cas échéant, les incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation ;</li> </ul>	<p><i>[Le cas échéant]</i> <b>Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation</b></p> <p>Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur l'incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation décrite dans la note XX de l'annexe des comptes annuels.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• le cas échéant, les observations prévues par les textes légaux et réglementaires, ainsi que toute observation utile ;</li> </ul>	<p><i>[Le cas échéant]</i> <b>Observation</b></p> <p>Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur le point suivant exposé dans la note XX de l'annexe des comptes annuels concernant ... <i>[Exposer le point concerné]</i>.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• la justification des appréciations ;</li> </ul>	<p><b>Justification des appréciations</b></p> <p>En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, <i>[le cas échéant : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,]</i> nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.</p> <p>Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.</p> <p><i>[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702].</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• dans le cas d'un rapport sur les comptes annuels, la vérification du rapport de gestion et des documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes à l'occasion de la réunion de cet organe ;</li> </ul>	<p><b>Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux ...</b> <i>[membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes]</i></p> <p>Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.</p> <p>Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du ... <i>[préciser l'organe compétent]</i> et dans les autres documents adressés aux ... <i>[préciser les membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes]</i> sur la situation financière et les comptes annuels.</p> <p>Concernant les informations fournies en application des dispositions de l'article L. 225-37-3 du code de commerce sur les rémunérations et avantages versés aux mandataires sociaux ainsi que sur les engagements consentis en leur faveur, nous avons vérifié leur concordance avec les comptes ou avec les</p>

STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphe 19)	EXEMPLE DE TEXTE (SA Non EIP, comptes annuels, opinion sans réserve)
	<p>données ayant servi à l'établissement de ces comptes et, le cas échéant, avec les éléments recueillis par votre société auprès des sociétés contrôlant votre société ou contrôlées par elle. Sur la base de ces travaux, nous attestons l'exactitude et la sincérité de ces informations.</p> <p>En application de la loi, nous nous sommes assuré(s) que les diverses informations relatives aux prises de participation et de contrôle [<i>le cas échéant</i> : et à l'identité des détenteurs du capital ou des droits de vote] [<i>le cas échéant</i> : et aux participations réciproques] vous ont été communiquées dans le rapport de gestion.</p> <p>[<i>Le cas échéant</i>] En application de la loi, nous vous signalons que ... [<i>mentions des irrégularités concernant le rapport de gestion ou les autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes</i>].</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>le cas échéant, d'autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires ;</li> </ul>	<p>[<i>Le cas échéant</i>] <b>Informations résultant d'autres obligations légales et réglementaires</b></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>le rappel des responsabilités des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce relatives aux comptes ;</li> </ul>	<p><b>Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels</b></p> <p>Il appartient à la direction d'établir des comptes annuels présentant une image fidèle conformément aux règles et principes comptables français ainsi que de mettre en place le contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.</p> <p>Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de présenter dans ces comptes, le cas échéant, les informations nécessaires relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer la convention comptable de continuité d'exploitation, sauf s'il est prévu de liquider la société ou de cesser son activité.</p> <p>Les comptes annuels ont été arrêtés par ... [<i>préciser l'organe compétent, par exemple : le conseil d'administration</i>].</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>le rappel des responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes incluant l'étendue de la mission et une mention expliquant dans quelle mesure la certification des comptes a été considérée comme permettant de déceler les irrégularités, notamment la fraude ;</li> </ul>	<p><b>Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels</b></p> <p>Il nous appartient d'établir un rapport sur les comptes annuels. Notre objectif est d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, sans toutefois garantir qu'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel permet de systématiquement détecter toute anomalie significative. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des</p>

STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphe 19)	EXEMPLE DE TEXTE (SA Non EIP, comptes annuels, opinion sans réserve)
	<p>comptes prennent en se fondant sur ceux-ci.</p> <p>Comme précisé par l'article L.823-10-1 du code de commerce, notre mission de certification des comptes ne consiste pas à garantir la viabilité ou la qualité de la gestion de votre société.</p> <p>Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel tout au long de cet audit. En outre :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• il identifie et évalue les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définit et met en œuvre des procédures d'audit face à ces risques, et recueille des éléments qu'il estime suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;</li> <li>• il prend connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne ;</li> <li>• il apprécie le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, ainsi que les informations les concernant fournies dans les comptes annuels ;</li> <li>• il apprécie le caractère approprié de l'application par la direction de la convention comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments collectés, l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Cette appréciation s'appuie sur les éléments collectés jusqu'à la date de son rapport, étant toutefois rappelé que des circonstances ou événements ultérieurs pourraient mettre en cause la continuité d'exploitation. S'il conclut à l'existence d'une incertitude significative, il attire l'attention des lecteurs de son rapport sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas fournies ou ne sont pas pertinentes, il formule une certification avec réserve ou un refus de certifier ;</li> <li>• il apprécie la présentation d'ensemble des comptes annuels et évalue si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents de manière à en donner une image fidèle.</li> </ul>

<b>STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphe 19)</b>	<b>EXEMPLE DE TEXTE (SA Non EIP, comptes annuels, opinion sans réserve)</b>	
d) La date du rapport ;	<i>[Lieu, date et signature]</i>	
e) La signature du commissaire aux comptes, personne physique, ou, lorsque le mandat est confié à une société de commissaires aux comptes, de la personne mentionnée au premier alinéa de l'article L. 822-9 du code de commerce.	<i>[Nom du cabinet A titulaire du mandat]</i>  <i>[Nom de l'associé représentant le cabinet A]</i>	<i>[Nom du cabinet B titulaire du mandat]</i>  <i>[Nom de l'associé représentant le cabinet B]</i>

### 1.23.2 Entités d'intérêt public

Les informations spécifiques aux rapports sur les comptes d'entités d'intérêt public sont surlignées en gris dans le tableau suivant.

STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphes 19 et 20)	EXEMPLE DE TEXTE (EIP, sociétés, comptes annuels, opinion sans réserve)
<p>NEP 700 § 19. Les rapports établis par le commissaire aux comptes mentionnent les informations prévues aux articles R. 822-56 et R. 823-7 du code de commerce.</p> <p>Le rapport est rédigé d'une manière claire et non ambiguë. Il comporte :</p>	
<p>a) Un titre qui indique qu'il s'agit d'un rapport de commissaire aux comptes ;</p>	<p>[Nom de la société] RAPPORT DU (DES) COMMISSAIRE(S) AUX COMPTES SUR LES COMPTES ANNUELS Exercice clos le...</p>
<p>b) L'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;</p>	<p>À l'assemblée générale de la société [X]</p>
<p>c) Les parties distinctes suivantes, nettement individualisées :</p>	
<p>• <b>l'opinion</b>, incluant :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- l'origine de la désignation du commissaire aux comptes ;</li> <li>- l'identité de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ;</li> <li>- la nature des comptes, annuels ou consolidés, qui font l'objet du rapport et sont joints à ce dernier ;</li> <li>- la date de clôture et l'exercice auquel les comptes se rapportent ;</li> <li>- les règles et méthodes comptables appliquées pour établir les comptes ;</li> </ul> <p>NEP 700 § 20. Le rapport sur les comptes d'entités d'intérêt public comporte en outre les autres informations suivantes, prévues par l'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014 :</p> <p>(...)</p> <p>- il confirme que l'opinion d'audit est cohérente avec le contenu du rapport complémentaire prévu au III de l'article L. 823-16 du code de commerce et destiné au comité spécialisé visé à l'article L. 823-19 du code de commerce. Hormis cette exigence, le rapport sur les comptes ne contient pas de références au rapport complémentaire destiné au comité spécialisé ;</p> <p>(...)</p>	<p><b>Opinion</b></p> <p>En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société [X] relatifs à l'exercice clos le ... [date de clôture de l'exercice], tels qu'ils sont joints au présent rapport.</p> <p>Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.</p> <p>L'opinion formulée ci-dessus est cohérente avec le contenu de notre rapport au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce].</p>

<p align="center"><b>STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphes 19 et 20)</b></p>	<p align="center"><b>EXEMPLE DE TEXTE (EIP, sociétés, comptes annuels, opinion sans réserve)</b></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>le fondement de cette opinion,</b> comprenant : <ul style="list-style-type: none"> <li>- une sous-partie relative au référentiel d'audit incluant les normes d'exercice professionnel conformément auxquelles la mission a été accomplie ;</li>   <li>- une sous-partie attestant qu'il n'a pas été fourni de services autres que la certification des comptes interdits visés au code de déontologie et que le commissaire aux comptes est resté indépendant vis-à-vis de l'entité contrôlée au cours de sa mission ;</li> </ul> <p>NEP 700 § 20. Le rapport sur les comptes d'entités d'intérêt public comporte en outre les autres informations suivantes, prévues par l'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014 :</p> <p>(...)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- il indique les services, autres que la certification des comptes, qui ont été fournis par le commissaire aux comptes à l'entité contrôlée et aux entités qu'elle contrôle au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, et qui n'ont pas été communiqués dans le rapport de gestion ou l'annexe des comptes.</li> </ul> <p>(...)</p> <li>- le cas échéant, les motifs de la réserve, du refus ou de l'impossibilité de certifier les comptes ;</li> </li></ul>	<p><b>Fondement de l'opinion</b></p> <p><i>Référentiel d'audit</i></p> <p>Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.</p> <p>Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du (des) commissaires aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.</p> <p><i>Indépendance</i></p> <p>Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du ... [date du début de l'exercice] à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par l'article 5, paragraphe 1, du règlement (UE) n° 537/2014 ou par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.</p> <p>[Le cas échéant] Par ailleurs, les services autres que la certification des comptes que nous avons fournis au cours de l'exercice à votre société et aux entités qu'elle contrôle et qui ne sont pas mentionnés dans le rapport de gestion ou l'annexe des comptes annuels sont les suivants :</p> <p>[indication des services autres que la certification des comptes fournis par chaque commissaire aux comptes]</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>le cas échéant, les incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation ;</b></li> </ul>	<p>[Le cas échéant] <b>Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation</b></p> <p>Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur l'incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation décrite dans la note XX de l'annexe des comptes annuels.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>le cas échéant, les observations prévues par les textes légaux et réglementaires, ainsi que toute observation utile ;</b></li> </ul>	<p>[Le cas échéant] <b>Observation</b></p> <p>Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur le point suivant exposé dans la note XX de</p>

<p align="center"><b>STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphes 19 et 20)</b></p>	<p align="center"><b>EXEMPLE DE TEXTE (EIP, sociétés, comptes annuels, opinion sans réserve)</b></p>
	<p>l'annexe des comptes annuels concernant ... <i>[Exposer le point concerné].</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>la justification des appréciations ;</li> </ul>	<p><b>Justification des appréciations - Points clés de l'audit</b></p> <p>En application des dispositions des articles L. 823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, <i>[le cas échéant : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,]</i> nous portons à votre connaissance les points clés de l'audit relatifs aux risques d'anomalies significatives qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants pour l'audit des comptes annuels de l'exercice, ainsi que les réponses que nous avons apportées face à ces risques.</p> <p>Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.</p> <p><i>[Description de chaque point clé de l'audit conformément au paragraphe 15 de la NEP 701].</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>dans le cas d'un rapport sur les comptes annuels, la vérification du rapport de gestion et des documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes à l'occasion de la réunion de cet organe ;</li> </ul>	<p><b>Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux ... <i>[membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes]</i></b></p> <p>Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.</p> <p>Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du ... <i>[préciser l'organe compétent]</i> et dans les autres documents adressés aux ... <i>[préciser les membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes]</i> sur la situation financière et les comptes annuels.</p> <p>Concernant les informations fournies en application des dispositions de l'article L. 225-102-1 du code de commerce sur les rémunérations et avantages versés aux mandataires sociaux ainsi que sur les engagements consentis en leur faveur, nous avons vérifié leur concordance avec les comptes ou avec les données ayant servi à l'établissement de ces comptes et, le cas échéant, avec les éléments recueillis par votre société auprès des sociétés contrôlant votre société ou contrôlées par elle. Sur la base de ces travaux, nous attestons l'exactitude et la sincérité de ces informations.</p> <p>En application de la loi, nous nous sommes assuré(s) que les diverses informations relatives aux prises de participation et de contrôle et à l'identité des détenteurs du capital ou des droits de vote <i>[le cas échéant : et aux participations réciproques]</i> vous ont été communiquées dans le rapport de gestion.</p> <p><i>[Le cas échéant]</i> En application de la loi, nous vous signalons</p>

<p align="center"><b>STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphes 19 et 20)</b></p>	<p align="center"><b>EXEMPLE DE TEXTE (EIP, sociétés, comptes annuels, opinion sans réserve)</b></p>
	<p>que ... [mentions des irrégularités concernant le rapport de gestion ou les autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes].</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>le cas échéant, d'autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires ;</li> </ul> <p>20. Le rapport sur les comptes d'entités d'intérêt public comporte en outre les autres informations suivantes, prévues par l'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014 :</p> <p>- il indique la date initiale de la désignation du commissaire aux comptes et la durée totale de sa mission sans interruption, y compris les renouvellements précédents du commissaire aux comptes ; (...)</p>	<p><b>Informations résultant d'autres obligations légales et réglementaires</b></p> <p><i>Désignation des commissaires aux comptes</i></p> <p>Nous avons été nommés commissaires aux comptes de la société X par ... [préciser l'organe appelé à statuer sur les comptes] du ... [préciser la date de désignation d'origine du cabinet A] pour le cabinet A et du ... [préciser la date de désignation d'origine du cabinet B] pour le cabinet B.</p> <p>Au [date de clôture], le cabinet [A] était dans la [x<sup>ème</sup>] année de sa mission sans interruption et le cabinet [B] dans la [y<sup>ème</sup>] année [[le cas échéant], dont respectivement [t] et [u] années depuis que les titres de la société ont été admis aux négociations sur un marché réglementé].</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>le rappel des responsabilités des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce relatives aux comptes ;</li> </ul>	<p><b>Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels</b></p> <p>Il appartient à la direction d'établir des comptes annuels présentant une image fidèle conformément aux règles et principes comptables français ainsi que de mettre en place le contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.</p> <p>Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de présenter dans ces comptes, le cas échéant, les informations nécessaires relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer la convention comptable de continuité d'exploitation, sauf s'il est prévu de liquider la société ou de cesser son activité.</p> <p>Il incombe au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce] de suivre le processus d'élaboration de l'information financière et de suivre l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, ainsi que le cas échéant de l'audit interne, en ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.</p> <p>Les comptes annuels ont été arrêtés par ... [préciser l'organe compétent, par exemple : le conseil d'administration].</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>le rappel des responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes incluant l'étendue de la mission et une mention expliquant dans quelle mesure la certification des comptes a été considérée comme permettant de déceler les irrégularités,</li> </ul>	<p><b>Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels</b></p> <p><i>Objectif et démarche d'audit</i></p> <p>Il nous appartient d'établir un rapport sur les comptes annuels. Notre objectif est d'obtenir l'assurance raisonnable que les</p>

<p align="center"><b>STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphes 19 et 20)</b></p>	<p align="center"><b>EXEMPLE DE TEXTE (EIP, sociétés, comptes annuels, opinion sans réserve)</b></p>
<p>notamment la fraude ;</p>	<p>comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, sans toutefois garantir qu'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel permet de systématiquement détecter toute anomalie significative. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes prennent en se fondant sur ceux-ci.</p> <p>Comme précisé par l'article L.823-10-1 du code de commerce, notre mission de certification des comptes ne consiste pas à garantir la viabilité ou la qualité de la gestion de votre société.</p> <p>Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel tout au long de cet audit. En outre :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• il identifie et évalue les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définit et met en œuvre des procédures d'audit face à ces risques, et recueille des éléments qu'il estime suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;</li> <li>• il prend connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne ;</li> <li>• il apprécie le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, ainsi que les informations les concernant fournies dans les comptes annuels ;</li> <li>• il apprécie le caractère approprié de l'application par la direction de la convention comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments collectés, l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Cette appréciation s'appuie sur les éléments collectés jusqu'à la date de son rapport, étant toutefois rappelé que des circonstances ou événements ultérieurs pourraient mettre en cause la continuité d'exploitation. S'il conclut à l'existence d'une incertitude significative, il attire l'attention des lecteurs de son rapport sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas fournies ou ne sont pas pertinentes, il formule une certification avec réserve ou un refus de certifier ;</li> <li>• il apprécie la présentation d'ensemble des comptes annuels et évalue si les comptes annuels reflètent les opérations et</li> </ul>

<b>STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphes 19 et 20)</b>	<b>EXEMPLE DE TEXTE (EIP, sociétés, comptes annuels, opinion sans réserve)</b>	
	<p>événements sous-jacents de manière à en donner une image fidèle.</p> <p><i>Rapport au comité d'audit</i></p> <p>Nous remettons un rapport au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce] qui présente notamment l'étendue des travaux d'audit et le programme de travail mis en œuvre, ainsi que les conclusions découlant de nos travaux. Nous portons également à sa connaissance, le cas échéant, les faiblesses significatives du contrôle interne que nous avons identifiées pour ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.</p> <p>Parmi les éléments communiqués dans le rapport au comité d'audit figurent les risques d'anomalies significatives que nous jugeons avoir été les plus importants pour l'audit des comptes annuels de l'exercice et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit, qu'il nous appartient de décrire dans le présent rapport.</p> <p>Nous fournissons également au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce] la déclaration prévue par l'article 6 du règlement (UE) n° 537-2014 confirmant notre indépendance, au sens des règles applicables en France telles qu'elles sont fixées notamment par les articles L.822-10 à L.822-14 du code de commerce et dans le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes. Le cas échéant, nous nous entretenons avec le comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce] des risques pesant sur notre indépendance et des mesures de sauvegarde appliquées.</p>	
d) La date du rapport ;	[Lieu, date et signature]	
e) La signature du commissaire aux comptes, personne physique, ou, lorsque le mandat est confié à une société de commissaires aux comptes, de la personne mentionnée au premier alinéa de l'article L. 822-9 du code de commerce.	[Nom du cabinet A titulaire du mandat]  [Nom de l'associé représentant le cabinet A]	[Nom du cabinet B titulaire du mandat]  [Nom de l'associé représentant le cabinet B]

## 1.24 Cas particulier des rapports sur les comptes des sociétés de financement

Les sociétés de financement sont définies à l'article L.511-1 du code monétaire et financier comme « *des personnes morales, autres que des établissements de crédit, qui effectuent à titre de profession habituelle et pour leur propre compte des opérations de crédit dans les conditions et limites définies par leur agrément. Elles sont des établissements financiers au sens du 4 de l'article L. 511-21.* »

Ces sociétés peuvent être :

- des entités d'intérêt public dès lors que leurs titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé (5° du III de l'article L 820-1 du code de commerce) ;
- des entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public dans le cas contraire.

Conformément à l'article L.823-19 du code de commerce, ces sociétés sont tenues de disposer d'un comité spécialisé agissant sous la responsabilité, selon le cas, de l'organe chargé de l'administration ou de l'organe de surveillance, afin d'assurer le suivi des questions relatives à l'élaboration et au contrôle des informations comptables et financières.

Une exemption est cependant prévue par l'article L.823-20, 1° du code de commerce pour les sociétés de financement dont les titres ne sont pas admis à la négociation sur un marché réglementé et qui n'ont émis, de manière continue ou répétée, que des titres obligataires, à condition que le montant total nominal de ces titres reste inférieur à 100 millions d'euros et qu'ils n'aient pas publié de prospectus.

Ainsi, trois cas de figure sont à distinguer pour l'établissement du rapport sur les comptes des sociétés de financement, selon qu'il s'agit :

- d'une entité EIP : les informations concernant le comité d'audit sont requises dans les parties du rapport relatives à l'opinion et à la responsabilité du commissaire aux comptes (cf. exemple de rapport [E1-1-2](#)) ;
- d'une entité Non EIP disposant d'un comité spécialisé : les informations concernant le comité d'audit sont requises dans les parties du rapport relatives à l'opinion et à la responsabilité du commissaire aux comptes (cf. exemple de rapport [E1-1-5](#)) ;
- d'une entité Non EIP exemptée de comité spécialisé au titre du 1° de l'article L.823-20 du code de commerce : les informations concernant le comité d'audit ne sont pas applicables<sup>12</sup> (cf. exemple de rapport [E1-1-1](#)).

Ces exemples de rapport sont disponibles sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

---

<sup>12</sup> Il convient d'observer que les dispositions du 7<sup>ème</sup> alinéa de l'article L.823-20 du code de commerce ne s'appliquent pas aux sociétés de financement Non EIP.

### 2.1 ENTITÉS CONCERNÉES PAR LA CERTIFICATION

#### 2.11 Rapport sur les comptes annuels

Conformément à l'article L.123-12 du code de commerce, « *Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant (...) doit établir des comptes annuels à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire. Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe, qui forment un tout indissociable.* »

Un certain nombre d'entités autres que les personnes ayant la qualité de commerçant ont également l'obligation d'établir des comptes annuels.

La présente note d'information traite des rapports sur les comptes annuels et sur les comptes consolidés établis par le commissaire aux comptes dans le cadre de la mission qui lui est dévolue par les articles L.823-9 et L.823-10 du code de commerce dans les personnes et entités où il a été, conformément à la réglementation en vigueur, désigné comme commissaire aux comptes. Ces personnes et entités sont, conformément à l'article L.820-1 du code de commerce, les personnes physiques, les personnes morales et les entités, notamment les fonds tels que les organismes de placement collectif mobilier<sup>13</sup>, les fonds communs de placement<sup>14</sup> et les organismes de titrisation<sup>15</sup>.

La CNCC a récapitulé dans un tableau de synthèse les différents cas de nomination obligatoire du commissaire aux comptes auxquels la certification des comptes prévue à l'article L.823-9 du code de commerce s'applique. Ce tableau est accessible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI (rubrique « Les fondamentaux » de la page d'accueil).

#### 2.12 Rapport sur les comptes consolidés

##### 2.12.1 Principes généraux

En vertu de l'article L.823-9 alinéa 2 du code de commerce, le commissaire aux comptes, dès lors qu'une personne ou entité visée par l'article L.820-1 du code de commerce « établit » des comptes consolidés, émet un rapport de certification sur ces comptes.

Les comptes consolidés peuvent être considérés comme « établis », au sens de l'article L.823-9, lorsque l'organe compétent de l'entité consolidante les a arrêtés, afin :

- de les faire approuver par l'organe délibérant<sup>16</sup> ou de les mettre à la disposition des actionnaires, associés ou membres<sup>17</sup>, ... ;
- puis de les diffuser à un large public ou de les publier au greffe.

---

<sup>13</sup> Article L.214-8 du code monétaire et financier.

<sup>14</sup> Article L.214-24-34 du code monétaire et financier.

<sup>15</sup> Article L.214-169 du code monétaire et financier.

<sup>16</sup> Obligatoire dans les SASU (ANSA Comité juridique 06-058), les SA (art. L.225-100 du code de commerce), et les SCA (sur renvoi de l'art. L.226-1 à l'art. L.225-100).

<sup>17</sup> Dans les autres entités.

Dans ce cas, les comptes consolidés ainsi que le rapport sur la gestion du groupe doivent être communiqués aux commissaires aux comptes en vue de la certification des comptes consolidés.

La notion d'« arrêté » par l'organe compétent désigne l'acceptation des comptes consolidés par ce dernier, matérialisée par une inscription à l'ordre du jour de la réunion de l'organe compétent et par une délibération dûment constatée au procès-verbal.

Pour apprécier la nécessité de soumettre des comptes consolidés à la certification du commissaire aux comptes, trois situations sont à distinguer :

- l'entité est astreinte à publier des comptes consolidés (ou combinés) ;
- l'entité publie volontairement des comptes consolidés (ou combinés) ;
- l'entité établit volontairement des comptes consolidés (ou combinés) pour des besoins spécifiques, sans toutefois les publier.

Il convient de noter que la directive comptable unique n°2013/34/UE ne fait pas de distinction selon qu'il s'agit de comptes consolidés ou de comptes combinés, la combinaison n'étant qu'une modalité de la consolidation.

### **2.12.2 Particularités**

#### *A) L'entité est astreinte à publier des comptes consolidés*

L'article L.233-16 du code de commerce fait obligation aux sociétés commerciales d'établir et de publier des comptes consolidés ainsi qu'un rapport sur la gestion du groupe dès lors qu'elles contrôlent de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises, dans les conditions définies au II dudit article. La loi prévoit certaines exemptions à cette obligation, précisées à l'article L.233-17 du code de commerce.

Dans ce cas, les comptes consolidés doivent être certifiés par au moins deux commissaires aux comptes (article L.823-2 du code de commerce). Il en va de même pour les entités astreintes à publier des comptes combinés<sup>18</sup>.

En cas de dépassement des seuils entraînant l'obligation d'établir des comptes consolidés, la CNCC considère<sup>19</sup> que le deuxième commissaire aux comptes devrait être nommé avant la fin de l'exercice N au titre duquel doivent être établis les premiers comptes consolidés. Ce sera en pratique l'organe délibérant statuant en N sur les comptes de l'exercice N-1 ayant fait apparaître le dépassement des seuils. Si cela n'a pu être fait, il devrait être nommé avant l'approbation en N+1 des comptes consolidés N, par une résolution précisant expressément qu'il contrôlera les comptes consolidés établis au titre de l'exercice N, dans le cadre d'une mission complémentaire. En effet, pour le décompte des six exercices du mandat, le premier exercice contrôlé par le commissaire aux comptes est celui au cours duquel il est nommé.<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> Bulletin CNCC n° 124, décembre 2001, p.665 s. et Bulletin CNCC n° 136, décembre 2004, EJ 2004-163, p.719 s.

<sup>19</sup> Bulletin CNCC n° 145, mars 2007, EJ 2006-121, p.148 s.

<sup>20</sup> CNCC - Étude juridique « La nomination et la cessation des fonctions du commissaire aux comptes », §122, p.44.

B) *L'entité non astreinte à publier des comptes consolidés décide volontairement d'établir et de publier des comptes consolidés*

Dans ce cas, l'obligation de certification des comptes consolidés est prévue par l'article L.233-28 du code de commerce qui dispose :

*« Les personnes morales ayant la qualité de commerçant qui, sans y être tenues en raison de leur forme juridique ou de la taille de l'ensemble du groupe, publient<sup>21</sup> des comptes consolidés, se conforment aux dispositions des articles L.233-16 et L.233-18 à L.233-27. En ce cas, lorsque leurs comptes annuels sont certifiés dans les conditions prévues à l'article L.823-9, leurs comptes consolidés le sont dans les conditions du deuxième alinéa de cet article.<sup>21</sup> »*

Les dispositions des articles L.233-16 et L.233-18 à L.233-27 du code de commerce concernent l'établissement des comptes consolidés et du rapport sur la gestion du groupe sous la responsabilité de l'organe compétent, les méthodes de consolidation, les règles d'établissement et le contenu des comptes consolidés, le contenu du rapport sur la gestion du groupe et la mise à disposition du commissaire aux comptes de ces documents.

L'obligation de certification des comptes consolidés est prévue par l'article L.233-28 du code de commerce. En revanche, la publication volontaire de comptes consolidés par une entité n'emporte pas pour cette dernière l'obligation de désigner un deuxième commissaire aux comptes pour certifier ces comptes consolidés<sup>22</sup>.

En effet, la Chancellerie<sup>23</sup> considère :

*« L'article L.225-228 alinéa 3<sup>24</sup> du code de commerce réservant l'obligation du double commissariat aux « sociétés astreintes à publier des comptes consolidés », il convient de circonscrire son champ d'application aux seules entités soumises à une obligation légale allant en ce sens, laquelle doit être appréciée par référence au Livre II du code de commerce. ».*

La Chancellerie rappelle qu'en dehors des cas visés à l'article L.233-16 du code de commerce, la consolidation des comptes peut être décidée sur une base volontaire :

*« La publication des comptes ainsi consolidés impose alors le respect de certaines règles relatives à leurs modalités d'établissement et à leur contenu. L'article L.233-28 précise, à cet égard, que les personnes morales qui, ayant la qualité de commerçant, publient des comptes consolidés sans y être tenues en raison de leur forme juridique ou de la taille du groupe doivent se conformer aux seules dispositions des articles L.233-16, L.233-18 à L.233-27 et L.225-235. L'absence de renvoi à l'article L.225-228<sup>24</sup> du code de commerce conduit à exclure de ces contraintes l'obligation du double commissariat ».*

---

<sup>21</sup> Souligné pour les besoins de la rédaction de la note d'information.

<sup>22</sup> Bulletin CNCC n°144, décembre 2006, EJ 2006-132, p.703.

<sup>23</sup> Bulletin CNCC n°132, décembre 2003, p.571.

<sup>24</sup> Désormais codifié à l'article L.823-2 du code de commerce : « Les personnes et entités astreintes à publier des comptes consolidés désignent au moins deux commissaires aux comptes. ».

Sur la base de cette réponse faite pour les sociétés commerciales, la CNCC considère que l'obligation, prévue par l'article L.823-2 du code de commerce, de désigner au moins deux commissaires aux comptes ne s'applique qu'aux entités « astreintes », en application du code de commerce ou d'un autre texte, à publier des comptes consolidés.

C) *L'entité non astreinte à publier des comptes consolidés décide volontairement d'établir des comptes consolidés pour des besoins spécifiques, sans toutefois les publier*

La CNCC considère que, lorsque les comptes consolidés ou combinés ne sont pas destinés à être publiés, mais sont préparés pour des besoins spécifiques, par exemple pour un banquier ou un nombre limité d'intéressés ou encore à l'occasion d'un changement d'actionnaire, ils n'ont pas à être « certifiés » par le commissaire aux comptes au sens de l'article L.823-9 du code de commerce. Leur arrêté par l'organe compétent n'est pas une obligation. Ils peuvent alors être établis sous la responsabilité de la direction générale. L'audit de ces comptes relève alors de services autres que la certification des comptes.

La CNCC estime que la présentation à l'organe délibérant de comptes consolidés établis volontairement par une entité doit par précaution être considérée comme impliquant une publication dès lors qu'il est probable qu'il en résultera un dépôt au greffe, même si ces comptes consolidés n'ont pas été soumis à l'approbation de l'assemblée générale. Dans ce cas, il est nécessaire que les comptes consolidés ainsi qu'un rapport sur la gestion du groupe soient préalablement arrêtés par l'organe compétent et fassent l'objet d'un rapport du commissaire aux comptes, conformément aux dispositions de la NEP 700<sup>25</sup>.

En revanche, la communication d'informations financières, en particulier les comptes consolidés, à un nombre limité d'intéressés<sup>26</sup> dans le cadre de relations contractuelles avec l'entité ne constitue pas une publication, dans la mesure où cette communication se fait sous le sceau de la confidentialité. Cependant, la qualification de publication ne peut être définitivement écartée si, par exemple, tout co-contractant de l'entité pouvait à sa demande obtenir communication de comptes consolidés ou si l'entité utilisait cette diffusion pour favoriser des relations contractuelles nouvelles.

Dans cet esprit, une entité qui, dans le cadre de ses relations d'affaires avec ses banquiers, communique des informations sur son activité, ses résultats prévisionnels, ses comptes annuels ou consolidés, ne procède pas à une « publication » de ces informations. Ces informations sont en effet adressées à un nombre limité de personnes ayant entre elles un intérêt commun et il est attendu que les destinataires de ces informations en préservent le caractère confidentiel.

Dans ce contexte, la CNCC considère qu'il n'y a pas publication de comptes consolidés, au sens de l'article L.233-28 du code de commerce, par l'entité qui les établit volontairement pour ses besoins de gestion et qu'il n'est pas nécessaire de les faire certifier.

L'entité peut néanmoins demander au commissaire aux comptes d'émettre une opinion d'audit sur des comptes consolidés établis pour répondre à des besoins spécifiques de gestion et destinés à une diffusion restreinte, dans le cadre de services autres que la certification des comptes.

---

<sup>25</sup> NEP 700 – *Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.*

<sup>26</sup> Il ne peut s'agir d'actionnaires, ce qui poserait un problème d'égalité entre les actionnaires.

Avant de répondre favorablement à la demande qui lui est faite, le commissaire aux comptes s'informe des raisons qui la motivent et du contexte dans lequel elle s'inscrit<sup>27</sup>. En cas de réponse favorable, ce contexte et le fait que ces comptes accompagnés du rapport du commissaire aux comptes n'ont pas vocation à être distribués largement est rappelé dans la lettre de mission.

Dans l'hypothèse où les comptes seraient établis sous la responsabilité de la direction, la CNCC considère que le commissaire aux comptes devrait rappeler dans son rapport le contexte d'établissement de ces comptes consolidés et le fait qu'ils n'ont pas été arrêtés par l'organe compétent.

De la même manière, des comptes consolidés établis a posteriori<sup>28</sup> pour les besoins d'une introduction en bourse, c'est-à-dire après approbation des comptes annuels par l'organe délibérant, n'ont pas à être « certifiés » par le commissaire aux comptes. Pour le/les rapport(s) sur ces comptes consolidés établis en application du règlement CE n° 809-2004, le commissaire aux comptes peut utilement se référer à la note d'information de la CNCC NI-XVII - *Les interventions du commissaire aux comptes relatives au prospectus* (exemple fourni au 14.1), à adapter sur la base du Communiqué CNCC - 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'entité, publié le 29 juillet 2016.

## 2.2 COMPTES CONCERNÉS PAR LA CERTIFICATION

### 2.21 Définition

#### 2.21.1 Comptes annuels

##### A) Système de base

Les comptes annuels sont définis à l'article L.123-12 al.3 du code de commerce.

*« (...) Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe qui forment un tout indissociable ».*

L'article L.123-13 du code de commerce définit le contenu du bilan, du compte de résultat et de l'annexe, des précisions sur ce contenu étant apportées par les articles suivants et par les articles R.123-180 à R.123-208 du code de commerce.

##### B) Système développé

Le système développé du plan comptable général (règlement ANC n°2014-03 du 5 juin 2014 relatif au plan comptable général) a prévu la présentation d'un tableau de financement faisant partie intégrante de l'annexe (art.810-7 du plan comptable général). L'article R.232-3 du code de commerce prévoit également que les dirigeants sociaux de certaines entreprises doivent préparer un tableau de financement en même temps que les comptes annuels dans les quatre mois qui suivent la clôture de l'exercice écoulé. Les dirigeants peuvent décider de

---

<sup>27</sup> Communiqué de la CNCC de juillet 2016 : « Disparition du concept de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ».

<sup>28</sup> Par exemple, une société qui établissait des comptes consolidés selon les règles et principes comptables français et qui, pour les besoins d'une introduction en bourse, doit présenter ses comptes selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne ou une société qui bénéficiait de l'exemption d'établissement de comptes consolidés et qui, pour les besoins d'une introduction en bourse, en établit pour plusieurs exercices.

joindre le tableau de financement aux comptes annuels. Les comptes annuels comprennent alors :

- le bilan ;
- le compte de résultat ;
- le tableau de financement ;
- l'annexe (pouvant inclure le tableau de financement).

### C) *Présentation simplifiée*

En application du premier alinéa de l'article L.123-16 du code de commerce, les petites entreprises peuvent adopter une présentation simplifiée de leurs comptes annuels, conformément à l'article 810-7 du plan comptable général.

### D) *Cas particulier des micro-entreprises*

En application de l'article L. 123-16-1 du code de commerce<sup>29</sup> et par dérogation aux dispositions du troisième alinéa de l'article L. 123-12 qui dispose que les comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe qui forment un tout indissociable, les micro-entreprises<sup>30</sup> ne sont pas tenues d'établir d'annexe<sup>31</sup>.

Ainsi les comptes annuels d'une micro-entreprise peuvent ne comprendre que :

- le compte de résultat et le bilan ;
- en application de l'article L.232-1-I. du code de commerce : un état des cautionnements, avals et garanties donnés par la société<sup>32</sup> et un état des sûretés consenties, annexés au bilan ;
- les informations complémentaires requises en application de l'article L. 123-14 du code de commerce qui demeure applicable aux micro-entreprises (cf. 3.22.2).

### 2.21.2 *Comptes consolidés*

Les comptes consolidés sont définis aux articles L.233-16 à L.233-28 du code de commerce :

*« Les comptes consolidés comprennent le bilan et le compte de résultat consolidés ainsi qu'une annexe : ils forment un tout indissociable (...) »* (art. L.233-20 du code de commerce).

---

<sup>29</sup> Les dispositions de l'article L.123-16-1 ne sont pas applicables aux entités visées à l'article L. 123-16-2 du code de commerce, notamment aux établissements de crédit et sociétés de financement, aux entreprises d'assurance et de réassurance et aux personnes et entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou qui font appel à la générosité publique.

<sup>30</sup> En application de l'article L.123-16-1, sont des micro-entreprises les commerçants, personnes physiques ou personnes morales, pour lesquels, au titre du dernier exercice comptable clos et sur une base annuelle, deux des trois seuils (Article D.123-200) suivants, ne sont pas dépassés : total bilan 350 000 euros, montant net du chiffre d'affaires 700 000 euros, nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice 10. Lorsqu'une entreprise dépasse ou cesse de dépasser deux de ces trois seuils, cette circonstance n'a d'incidence que si elle se produit pendant deux exercices consécutifs.

<sup>31</sup> À l'exception de celles dont l'activité consiste à gérer des titres de participations et de valeurs mobilières (art. L.123-16-1, al. 1).

<sup>32</sup> Cette disposition n'est pas applicable aux sociétés exploitant un établissement de crédit, une société de financement ou une entreprise d'assurance (art. L.232-1 I. 1°).

Lorsque les comptes consolidés sont établis conformément au règlement CRC n°99-02, l'annexe des comptes consolidés comporte un tableau des flux de trésorerie et un tableau de variation des capitaux propres consolidés (part du groupe).

Lorsque les comptes consolidés sont établis conformément au référentiel IFRS, tel qu'adopté dans l'Union européenne, la norme IAS 1, au paragraphe 10, dispose que :

« *Un jeu complet d'états financiers comprend :*

*(a) un état de situation financière à la fin de la période ;*

*(b) un état du résultat net et des autres éléments du résultat global de la période ;*

*(c) un état des variations des capitaux propres de la période ;*

*(d) un tableau des flux de trésorerie de la période ;*

*(e) des notes, contenant les principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives ;*

*(ea) des informations comparatives au titre de la période précédente, selon ce qui est précisé aux paragraphes 38 et 38A ; et*

*(f) un état de situation financière au début de la période précédente lorsque l'entité applique une méthode comptable de façon rétrospective ou effectue un retraitement rétroactif d'éléments de ses états financiers, ou lorsqu'elle procède à un reclassement d'éléments dans ses états financiers, conformément aux paragraphes 40A à 40D.*

*L'entité peut utiliser pour ces états des titres différents de ceux qui sont utilisés dans la présente Norme. Par exemple, elle peut utiliser le titre « état du résultat global » plutôt que « état du résultat net et des autres éléments du résultat global ».*

## 2.22 Arrêté des comptes annuels et consolidés

Pour la CNCC, la certification des comptes annuels et consolidés par le commissaire aux comptes ne peut s'appuyer que sur des comptes arrêtés par l'organe compétent de l'entité, tel que le conseil d'administration, le directoire, les gérants ou pour ce qui concerne les SAS, le président ou les dirigeants désignés à cet effet par les statuts (art. L.227-1, al.3 du code de commerce).

Ainsi, pour les sociétés anonymes à conseil d'administration, la CNCC a apporté dans le bulletin n°106 de juin 1997 (§ 94 page 290) des précisions qui, en grande partie, confirment cette exigence. Un large extrait de cette publication intégrant les évolutions législatives et réglementaires est reproduit ci-après en italiques.

*« Il ressort de l'examen des dispositions légales et réglementaires concernant l'établissement, la communication, la présentation et l'approbation de ses comptes par une société commerciale (...), que les textes :*

- prévoient des dispositions similaires au regard des comptes annuels et des comptes consolidés, en des termes non identiques mais relativement proches (cf. ci-dessous) ;
- visent expressément le conseil d'administration comme l'organe responsable de l'établissement des comptes annuels, des comptes consolidés, du rapport de gestion et du rapport sur la gestion du groupe. D'ailleurs, les sanctions pénales, qu'il s'agisse du non établissement des comptes annuels ou des comptes consolidés, concernent, sans ambiguïté possible, les membres du conseil d'administration ;
- ne limitent pas la responsabilité du conseil d'administration à l'établissement des comptes annuels et consolidés mais l'étendent également à celles :
  - d'adresser ou de mettre à disposition des actionnaires ces comptes,
  - de présenter ces comptes à l'assemblée générale ordinaire réunie au moins une fois par an, dans les six mois de la clôture de l'exercice.

Concernant les différents termes utilisés dans les textes, il convient d'admettre que le code de commerce ne fait pas de différence majeure entre « dresser », « établir », et « établir à la diligence de... ».

En effet, si l'article L.232-1 retient « dresser les comptes annuels » et « établir le rapport de gestion », l'article L.242-8 ne fait pas cette distinction et utilise « établir des comptes annuels et un rapport de gestion ».

De même, si l'article L.233-16 retient « les sociétés commerciales établissent et publient chaque année à la diligence du conseil d'administration (...) des comptes consolidés (...) », l'article L.247-1 fait référence aux « membres du conseil d'administration (...) qui n'auront pas établi (...) des comptes consolidés ».

Par ailleurs, les verbes « dresser » et « établir » ont pour sujet le conseil alors que « établir à la diligence » a pour sujet la société, personne morale à laquelle l'obligation légale incombe.

Dans tous les cas, c'est donc bien au conseil d'administration que revient la responsabilité d'établir les comptes annuels ou consolidés et ce sont ses membres qui encourent les sanctions pénales en cas de non établissement.

À titre subsidiaire, il convient de souligner que le droit comptable retient la même analyse : le code de commerce, dans ses dispositions concernant l'établissement des comptes annuels et relatives aux événements postérieurs (cf. art. L.123-20 al.3), fait référence à « la date d'établissement des comptes ».

S'il est démontré qu'il relève de la responsabilité du conseil d'administration (ou de l'organe de direction compétent) d'établir les comptes annuels et les comptes consolidés, il convient de s'interroger sur la signification pratique de ce verbe.

L'article L.823-17 est sans ambiguïté à cet égard puisqu'il prévoit expressément une réunion du conseil d'administration pour arrêter les comptes de l'exercice écoulé, sans distinguer les comptes annuels ou les comptes consolidés : « Les commissaires aux comptes sont convoqués

*à toutes les réunions du conseil d'administration ou du directoire et du conseil de surveillance, ou de l'organe collégial d'administration ou de direction et de l'organe de surveillance qui examinent ou arrêtent les comptes annuels ou intermédiaires, ainsi qu'à toutes les assemblées d'actionnaires ou d'associés ou à toutes les réunions de l'organe compétent mentionné à l'article L.823-1. »*

*L'établissement des comptes d'une société passe ainsi par une procédure formelle d'arrêté de ces comptes, prévue par les textes (réunion du conseil). Les textes excluent d'ailleurs, implicitement, toute autre procédure (telle que celle qui consisterait, par exemple, à déléguer à une autre personne la responsabilité d'arrêter les comptes) et qui permettrait au conseil d'administration de ne pas se réunir pour arrêter les comptes.*

*La formalisation de l'arrêté des comptes par le conseil d'administration semble ainsi exiger que cet arrêté soit inscrit à l'ordre du jour d'une réunion du conseil et fasse l'objet d'une délibération dûment constatée au procès-verbal (cf. art. R.225-22). »*

En conclusion, il ressort de cette analyse qu'il revient au conseil d'administration des sociétés d'arrêter ces comptes annuels et consolidés et les rapports de gestion y afférents.

Plusieurs raisons vont en ce sens :

- la présentation des comptes annuels et consolidés, accompagnés du rapport de gestion, à l'assemblée générale dépend bien de la décision du conseil d'administration (art L.225-100 al.2° du code de commerce) ;
- les termes des articles L.242-6 et L.247-1 du code de commerce sont sans équivoque quant à la responsabilité pénale éventuelle des membres du conseil d'administration ;
- le rapport de gestion du groupe qui commente les comptes consolidés du groupe émane du conseil d'administration lui-même, ce qui suppose que les comptes sont implicitement arrêtés par ledit conseil ;
- la certification des comptes consolidés par les commissaires aux comptes, de par la responsabilité qu'elle entraîne pour eux, ne peut s'appuyer que sur celle des membres du conseil d'administration.

Pour les sociétés anonymes à directoire et conseil de surveillance, c'est au directoire qu'il appartient d'arrêter les comptes annuels et consolidés et d'établir le rapport de gestion (article L.232-1 du code de commerce).

Pour ce qui concerne les SNC, SCS, SCA, EURL, SARL, l'arrêté des comptes et l'élaboration du rapport de gestion incombent au gérant (article L.232-1 ; article L.226-7 ; et article L.221-7 du code de commerce).

Pour les SAS, il appartient au président (ou à l'organe compétent désigné dans les statuts) d'arrêter les comptes et le rapport de gestion (article L.227-9 du code de commerce).

Pour les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique, il convient de se reporter aux dispositions statutaires.

Pour les organisations syndicales ou professionnelles, l'article L.2135-4 du code du travail prévoit l'arrêté des comptes par l'organe chargé de la direction<sup>33</sup>.

Enfin, en cas de transformation d'une société en une société d'une autre forme intervenant avant la date d'arrêté des comptes, c'est à l'organe compétent issu de la nouvelle forme juridique d'arrêter les comptes. De même, en cas de transformation intervenant entre la date d'arrêté des comptes et la date de la réunion de l'organe délibérant, il appartient à l'organe délibérant issu de la nouvelle forme juridique de les approuver.

## 2.23 Chiffres comparatifs de l'exercice précédent

### 2.23.1 Principe

La présentation des comptes annuels ou consolidés avec indication des chiffres de l'exercice précédent est prévue par diverses dispositions du code de commerce :

- article L.123-15 du code de commerce : « (...) *Chacun des postes du bilan et du compte de résultat comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent.* »
- article L.233-22 du code de commerce : « (...) *les comptes consolidés sont établis selon les principes comptables et les règles d'évaluation du présent code compte tenu des aménagements indispensables résultant des caractéristiques propres aux comptes consolidés par rapport aux comptes annuels et de la présentation de l'ensemble consolidé comme une entité économique unique.* »

La norme IAS 1 révisée, relative à la présentation des états financiers, comporte dans les paragraphes 38 à 38D des dispositions équivalentes.

Il résulte de ces textes que les comptes annuels ou consolidés doivent présenter les chiffres de l'exercice précédent de façon comparative. Ces informations comparatives relatives à l'exercice précédent, qui apportent un éclairage supplémentaire sur les chiffres de l'exercice certifié, font partie intégrante des comptes de l'exercice certifié.

Par ailleurs, la NEP 710 - *Informations relatives aux exercices précédents* définit :

- « (...) *les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en œuvre pour vérifier que les textes légaux et réglementaires applicables aux informations relatives aux exercices précédents ont été appliqués.* » (NEP 710 §02) ;
- « (...) *les incidences sur l'opinion du commissaire aux comptes des anomalies significatives qu'il a relevées et qui affectent la comparabilité des informations relatives aux exercices précédents avec les comptes de l'exercice écoulé.* » (NEP 710 §03).

Enfin, elle précise dans son paragraphe 08 que « *Conformément aux dispositions de l'article L.823-9 du code de commerce, l'opinion exprimée par le commissaire aux comptes ne porte que sur les comptes de l'exercice écoulé.* »

---

<sup>33</sup> Bulletin CNCC n°173, mars 2014, EJ 2012-79, p.84.

L'intégralité des dispositions de la NEP 710 n'est pas reprise dans la présente note d'information ; aussi convient-il de s'y référer pour une analyse plus complète du sujet.

### 2.23.2 Incidence sur le rapport

La NEP 710 précise notamment :

« 04. En l'absence de changement comptable susceptible de conduire à un ajustement ou un retraitement de l'information relative aux exercices précédents, le commissaire aux comptes vérifie que, en application du référentiel comptable applicable :

- les montants figurant dans les comptes des exercices précédents y compris, le cas échéant, dans l'annexe, ont été correctement reportés ;
- les informations narratives relatives aux exercices précédents, lorsque cela est nécessaire à la bonne compréhension des comptes de l'exercice écoulé, ont été incluses. »

« 06. Lorsque les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'un audit par le commissaire aux comptes qui intervient au titre de la première année de son mandat, il applique également les principes définis dans la norme d'exercice professionnel relative au contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes. »

« 09. Lorsque le commissaire aux comptes a relevé des anomalies significatives dans l'élaboration ou la présentation des informations relatives aux exercices précédents qui affectent la comparabilité avec les comptes de l'exercice écoulé et que la direction refuse de modifier ces informations, il en évalue l'incidence sur son opinion. »

La CNCC considère que, lorsque les travaux du commissaire aux comptes font apparaître des anomalies dans la reprise des chiffres de l'exercice précédent qui ont une influence directe et significative sur l'interprétation des comptes de l'exercice, ces anomalies constituent une irrégularité au regard des dispositions légales et réglementaires relatives aux chiffres comparatifs ; le commissaire aux comptes devrait alors exprimer une opinion avec réserve.

En outre, lorsque ses travaux font apparaître des anomalies significatives dans les chiffres de l'exercice précédent repris à titre comparatif, qui n'avaient pas été décelées précédemment mais qui n'affectent pas les comptes de l'exercice contrôlé, la CNCC considère que le commissaire aux comptes devrait en tirer les conséquences appropriées sur l'expression de son opinion au regard des dispositions du référentiel comptable applicable. Par exemple, lorsque les comptes sont établis selon le Règlement n°2014-03 de l'Autorité des Normes Comptables (ANC) relatif au plan comptable général, le commissaire aux comptes vérifie si une information pertinente est donnée dans l'annexe sur ces anomalies et leur incidence sur les comptes de l'exercice précédent, et apprécie s'il convient d'inclure dans son rapport un paragraphe d'observation. À défaut d'une telle information, le commissaire aux comptes devrait exprimer une opinion avec réserve.

Par ailleurs, comme le prévoit la NEP 510 – *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes*, lorsque les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes le mentionne dans son rapport. Cette mention figure au dernier paragraphe de la partie relative à l'opinion.

La formulation de cette mention peut être :

« Nous précisons que votre société n'étant pas tenue précédemment de désigner un commissaire aux comptes, les comptes de l'exercice N-1 n'ont pas fait l'objet d'une certification. »

### 2.23.3 *Rapport de certification d'un exercice antérieur à celui où la nomination du commissaire aux comptes est intervenue*

Dans le cas où une entité a omis de désigner un commissaire aux comptes, une régularisation des délibérations de l'organe délibérant doit être engagée si l'entité souhaite éviter les risques de nullité desdites délibérations et il peut être confié au commissaire aux comptes une mission complémentaire en vue de certifier les comptes de l'exercice clos avant sa nomination.

#### A) *Régularisation des délibérations de l'organe délibérant*

La Commission des études juridiques de la CNCC précise<sup>34</sup> les conséquences juridiques de l'omission de désignation d'un commissaire aux comptes, de l'omission du renouvellement du mandat du commissaire aux comptes, ainsi que du défaut d'établissement de comptes consolidés pour une entité tenue d'en établir et de la non-désignation d'un deuxième commissaire aux comptes. Elle précise également les possibilités de régularisation des délibérations de l'organe délibérant.

La possibilité d'une régularisation est prévue par l'article L.820-3-1, 2° du code de commerce qui dispose « (...) *L'action en nullité est éteinte si ces délibérations sont expressément confirmées par l'organe compétent sur le rapport de commissaires aux comptes régulièrement désignés* ». Pour ce faire, lorsque l'entité aurait dû désigner un second commissaire aux comptes, elle devra convoquer une assemblée générale ordinaire qui désignera, dans une première résolution, et pour une durée de six exercices, un deuxième commissaire aux comptes et confiera conventionnellement au collège des commissaires aux comptes, dans une deuxième résolution, le soin d'établir conjointement un rapport sur chacun des exercices susceptibles d'être frappés de nullité.

Dans les sociétés commerciales, la CNCC considère de façon constante que la régularisation peut ne porter que sur les trois exercices précédents, en application de l'article L.235-9 du code de commerce, selon lequel « *Les actions en nullité de la société ou d'actes et délibérations postérieurs à sa constitution se prescrivent par trois ans à compter du jour où la nullité est encourue, sous réserve de la forclusion prévue à l'article L.235-6 (...)* ». Cette régularisation vise non seulement le rapport sur les comptes mais également les autres rapports qui auraient dû être établis ou qui l'ont été par un seul commissaire aux comptes pendant la période concernée.

En revanche, l'article L. 235-9 du code de commerce prescrivant par trois ans les actions en nullité ne s'applique qu'aux sociétés commerciales.

---

<sup>34</sup> Bulletin CNCC n°150, juin 2008, p.298, Bulletin CNCC n°165, mars 2012, EJ 2011-55 A et EJ 2011-55 B p. 144 et p. 149.

Pour les associations, la Commission des études juridiques de la CNCC est d'avis<sup>35</sup> qu'il convient de retenir le délai de droit commun de la prescription extinctive des actions en nullité. Celle-ci est fixée à cinq ans en application de l'article 2224 du code civil<sup>36</sup>. La Commission a considéré que les exercices visés par la mission complémentaire seront les exercices au cours desquels un commissaire aux comptes aurait dû être nommé et qui ne sont pas encore prescrits (prescription de cinq ans) c'est-à-dire N – 1, N – 2, N – 3 et N – 4. En effet, le premier exercice contrôlé par le commissaire aux comptes est celui au cours duquel il est nommé, soit dans ce cas l'exercice N.<sup>37</sup>

#### B) *Mission complémentaire relative aux exercices clos avant la nomination du commissaire aux comptes*

Le premier exercice contrôlé par le commissaire aux comptes est celui au cours duquel il est nommé, et il n'a pas, en principe, l'obligation de certifier les comptes de l'exercice clos avant sa nomination. Il ne pourra le faire qu'en vertu d'une mission complémentaire attribuée par l'entité dans une résolution distincte de celle qui le nomme commissaire aux comptes (cf. étude juridique de la CNCC - *La nomination et la cessation des fonctions du commissaire aux comptes*, octobre 2008, §122, p.45) (cf. 2.12.2A) de la présente note d'information).

#### C) *Incidences sur le rapport du commissaire aux comptes*

Les incidences sur le rapport du commissaire aux comptes sont rappelées dans le bulletin CNCC n° 150 précité<sup>38</sup>, §2. « ... Il n'est pas nécessaire que les commissaires aux comptes présentent autant de rapports qu'il y a d'exercices à régulariser ; un rapport unique suffit à condition qu'il analyse successivement chacun des exercices antérieurs, une résolution distincte devant être présentée pour chacun d'eux (Bulletin CNCC n° 51, p. 376). Il conviendra, par ailleurs, de représenter un rapport spécial portant sur les conventions se rapportant aux exercices à régulariser.

*L'assemblée générale devra approuver les comptes sociaux et les comptes consolidés des exercices visés par la régularisation après avoir pris connaissance des rapports établis par les commissaires aux comptes. ».*

S'il n'est pas nécessaire que le commissaire aux comptes présente autant de rapports qu'il y a d'exercices non couverts par une certification régulière, le rapport unique qui est demandé au commissaire aux comptes dans le cadre d'une mission complémentaire confiée par l'organe délibérant est cependant un rapport de certification distinct du rapport de certification du premier exercice « normal ».

Un exemple de rédaction est présenté au 12.5 de la présente note d'information.

#### D) *Sanctions pénales liées au défaut de nomination*

Il convient de rappeler que le défaut de désignation régulière d'un commissaire aux comptes

---

<sup>35</sup> Bulletin CNCC n°165, mars 2012, EJ 2011-55-D, p.142 et bulletin n°177, mars 2015, EJ 2014-46, p.161.

<sup>36</sup> Article 2224 du code civil : « Les actions personnelles ou mobilières se prescrivent par cinq ans à compter du jour où le titulaire d'un droit a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant de l'exercer. »

<sup>37</sup> CNCC - Étude juridique « La nomination et la cessation des fonctions du commissaire aux comptes », §122, p.44.

<sup>38</sup> Bulletin CNCC n°150 de juin 2008, p.298.

fait l'objet de sanctions pénales pour tout dirigeant de personne « ou de l'entité » tenue d'avoir un commissaire aux comptes (article L.820-4 1° du code de commerce). Par ailleurs, l'article L.823-12 alinéa 2 précise que les commissaires aux comptes « *révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation.* ». Le commissaire aux comptes pourra préciser que la situation a été régularisée de par sa nomination.

## 2.24 Référence aux comptes certifiés

Afin d'éviter toute ambiguïté sur la nature des documents certifiés, les comptes sont joints dans leur intégralité au rapport du commissaire aux comptes et le rapport y fait explicitement référence (§19 de la NEP 700). La mention suivante est proposée dans les exemples de rapports de la CNCC :

« (...) nous avons effectué l'audit des comptes annuels (ou consolidés) de la société [X], relatifs à l'exercice clos le ... [date de clôture de l'exercice], tels qu'ils sont joints au présent rapport. »

L'identification des comptes autrement que par la mention du fait qu'ils sont joints au rapport (mention du montant du résultat, du total de l'actif, ou apposition d'un paraphe sur toutes les pages), n'apparaît pas utile.

## 2.25 Communication des comptes et du rapport de gestion<sup>39</sup> au commissaire aux comptes et aux actionnaires ou aux associés

### 2.25.1 Rappel des obligations applicables aux sociétés commerciales et des sanctions prévues en cas de non-respect

Le rappel ci-dessous concerne principalement les sociétés commerciales. Pour les autres entités, il convient de se reporter aux textes qui les régissent.

#### A) Communication des comptes et du rapport de gestion au commissaire aux comptes

##### a) Dans les sociétés par actions

L'article R.232-1 du code de commerce applicable aux diverses sociétés commerciales, sur renvoi de l'article L.232-1, prévoit que « *les comptes annuels, le rapport de gestion ainsi que, le cas échéant, les comptes consolidés et le rapport de gestion du groupe sont tenus au siège social, à la disposition des commissaires aux comptes, un mois au moins avant la convocation de l'assemblée des associés ou des actionnaires appelés à statuer sur les comptes annuels de la société.* »

« *Les documents mentionnés à l'alinéa précédent sont délivrés, en copie, aux commissaires aux comptes qui en font la demande.* »

##### b) Dans les SNC, SCS et SARL

Le même délai de communication est prévu respectivement par les articles R.221-6 et R.223-28 ; ce dernier précise le cas de l'EURL : « *Les comptes annuels, le rapport de gestion*

---

<sup>39</sup> S'agissant des SAS et des SARL dispensées de l'établissement d'un rapport de gestion, se référer au 8.33.7 de la présente note d'information.

*et, le cas échéant, les comptes consolidés et le rapport sur la gestion du groupe sont tenus, au siège social, à la disposition des commissaires aux comptes un mois au moins avant, selon le cas : 1° La convocation de l'assemblée prévue à l'article L.223-26 ; 2° La date limite prévue pour leur envoi à l'associé unique par l'article R.223-25 ; 3° Le dépôt au registre du commerce et des sociétés, par l'associé unique seul gérant de la société, des documents mentionnés au deuxième alinéa de l'article L.223-31. »*

#### c) Dans les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique

L'article R.612-2, alinéa 2 du code de commerce dispose que les comptes annuels sont transmis, en même temps qu'un rapport de gestion, aux commissaires aux comptes quarante-cinq jours au moins avant la réunion à laquelle ils doivent être approuvés.

#### B) Communication tardive des comptes au commissaire aux comptes

Une réponse ministérielle indique<sup>40</sup> : « *Il ne paraît pas possible que le commissaire aux comptes puisse renoncer au délai impératif fixé par l'article R.232-1 du code de commerce.* »

La CNCC considère que le commissaire aux comptes ne peut renoncer, à l'avance ou de manière explicite, au respect du délai de 1 mois<sup>41</sup> prévu par l'article R.232-1. En revanche, le commissaire aux comptes consciencieux et diligent qui a reçu en temps utile les projets de documents qui seront transmis à l'organe compétent chargé d'arrêter les comptes, peut estimer qu'il n'y a pas lieu d'exciper de l'irrégularité consistant à ne pas avoir observé la totalité du délai de 1 mois.

#### C) Communication des comptes et du rapport de gestion aux associés ou actionnaires

##### a) Dans les SA et SCA

L'article L.225-115 et les articles R.225-83, R.225-88 et R.225-89 du code de commerce prévoient que, entre autres, les comptes annuels, le rapport de gestion et, le cas échéant, les comptes consolidés et le rapport de gestion du groupe, doivent être tenus à la disposition des associés ou actionnaires à compter de la convocation de l'assemblée générale et au moins pendant le délai de quinze jours qui précède l'assemblée générale.

##### b) Dans les SNC, SCS et SARL

Ces mêmes obligations, pour les SNC et SCS, découlent respectivement des articles L.221-7 al. 2 et R.221-7 du code de commerce et, pour les SARL, des articles L.223-27 al. 2 et R.223-18 du même code.

##### c) Dans les SARL à associé unique dont ce dernier n'est pas le seul gérant

L'obligation découle de l'article R.223-25 du code de commerce, qui précise : « (...) *et en ce qui concerne les décisions d'approbation des comptes prises par l'associé unique en lieu et place de l'assemblée, le rapport de gestion, les comptes et, le cas échéant, le rapport des*

---

<sup>40</sup> Bulletin CNCC n°24 de décembre 1976, p.483.

<sup>41</sup> Soit 45 jours avant la décision de l'organe délibérant.

*commissaires aux comptes sont adressés par le gérant à l'associé unique un mois au moins avant l'expiration du délai prévu au deuxième alinéa de l'article L.223-31(...).»*

d) Dans les SAS

Pour les SAS, l'article L.227-9 du code de commerce laisse le soin aux statuts d'organiser cette communication. En effet cet article dispose : « *Les statuts déterminent les décisions qui doivent être prises collectivement par les associés dans les formes et conditions qu'ils prévoient.* »

« *Toutefois, les attributions dévolues aux assemblées générales extraordinaires et ordinaires des sociétés anonymes, en matière (...) de comptes annuels et de bénéfiques sont, dans les conditions prévues par les statuts, exercées collectivement par les associés (...)* »

e) Dans les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique

L'article R.612-2, alinéa 2 du code de commerce dispose que « *Les comptes annuels sont soumis, en même temps qu'un rapport de gestion, à l'approbation de l'organe délibérant au plus tard dans les six mois de la clôture de l'exercice (...)* ».

D) *Présentation des comptes et du rapport de gestion à l'assemblée*

a) Dans les SA et SCA<sup>42</sup>

L'article L.225-100, alinéa 2 du code de commerce prévoit que « *Le conseil d'administration ou le directoire présente à l'assemblée les comptes annuels et le cas échéant les comptes consolidés, accompagnés du rapport de gestion y afférent, auquel est joint, le cas échéant, le rapport mentionné, selon le cas, à l'article L. 225-37 ou L. 225-68 [rapport sur le gouvernement d'entreprise].* »

b) Dans les SNC, SCS, SARL et SAS

Les mêmes obligations découlent respectivement des articles L.221-7 alinéa 1 et L.223-26 alinéa 1 du code de commerce, à l'exception du rapport sur le gouvernement d'entreprise qui n'est pas requis.

Pour ce qui concerne les SAS, il convient de se référer aux statuts (cf. article L.227-9 du code de commerce ci-avant).

c) Dans les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique

La commission des études juridiques de la CNCC<sup>43</sup> précise qu'à défaut de disposition réglementaire ou statutaire le précisant, une association recevant des subventions visées par

---

<sup>42</sup> Sur renvoi de l'article L.243-1 du code de commerce.

<sup>43</sup> Bulletin CNCC n°177, mars 2015, EJ 2014-38, p.157.

l'article L.612-4 du code de commerce<sup>44</sup> n'est soumise au respect d'aucun délai spécifique pour la tenue de l'assemblée générale d'approbation de ses comptes annuels.

En revanche, une association ayant une activité économique au sens de l'article L.612-1 du code de commerce mais ne dépassant pas deux des trois seuils fixés par l'article R.612-1 du code de commerce est tenue de respecter le délai d'approbation des comptes annuels prévu par l'article R.612-2, alinéa 2, du code de commerce en cas de désignation volontaire d'un commissaire aux comptes.

Une association qui à la fois reçoit des subventions visées à l'article L.612-4 du code de commerce pour un montant supérieur à 153 000 euros, qui a nommé un commissaire aux comptes en application de ce même article et qui a également une activité économique au sens de l'article L. 612-1 dudit code mais ne dépasse pas deux des trois seuils fixés par l'article R. 612-1 de ce code n'est soumise au respect d'aucun délai spécifique pour la tenue de l'assemblée générale d'approbation de ses comptes annuels.

## E) *Sanctions pénales*

### a) Non-établissement des comptes annuels et du rapport de gestion

Conformément aux dispositions du code de commerce, pour les SARL (article L.241-4), les SA (article L.242-8), les SAS (par renvoi de l'article L.244-1) et les SCA (par renvoi de l'article L.243-1), le non-établissement des comptes annuels et du rapport de gestion est puni d'une amende de 9000 euros.

S'agissant du délai au terme duquel l'absence d'établissement des comptes annuels et du rapport de gestion est susceptible d'être sanctionnée, se référer au 2.25.1E)c) de la présente note d'information.

### b) Non-établissement des comptes annuels

#### Dans les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique :

Pour les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique dont le nombre de salariés, le montant hors taxes du chiffre d'affaires ou les ressources et le total du bilan dépassent, pour deux de ces critères, des seuils fixés par décret en Conseil d'État<sup>45</sup>, l'article L.612-1 alinéa 4 du code de commerce prévoit : « *Les peines prévues par*

---

<sup>44</sup> Article L.612-4 alinéa 1 du code de commerce : « *Toute association ayant reçu annuellement des autorités administratives, au sens de l'article 1er de la loi du 12 avril 2000, ou des établissements publics à caractère industriel et commercial une ou plusieurs subventions en numéraire dont le montant global dépasse un seuil fixé par décret, doit établir des comptes annuels comprenant un bilan, un compte de résultat et une annexe dont les modalités d'établissement sont fixées par décret. Ces associations doivent assurer, dans des conditions déterminées par décret en Conseil d'État, la publicité de leurs comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes* ».

Article D.612-5 du code de commerce : « *Le montant visé au premier alinéa de l'article L. 612-4 est fixé à 153 000 euros* »

<sup>45</sup> Ces seuils sont fixés par l'article R.612-1 du code de commerce :

« (...) 1° Cinquante pour le nombre de salariés ; les salariés pris en compte sont ceux qui sont liés à la personne morale par un contrat de travail à durée indéterminée ; le nombre de salariés est égal à la moyenne arithmétique des effectifs à la fin de chaque trimestre de l'année civile ou de l'exercice comptable lorsque celui-ci ne coïncide pas avec l'année civile ;

*l'article L. 242-8 sont applicables aux dirigeants des personnes morales mentionnées au premier alinéa du présent article qui n'auront pas, chaque année, établi un bilan, un compte de résultat et une annexe. »*

#### Dans certaines associations :

Pour toute association ayant reçu annuellement des autorités administratives, au sens de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 12 avril 2000, ou des établissements publics à caractère industriel et commercial une ou plusieurs subventions en numéraire dont le montant global dépasse 153 000 euros, l'article L.612-4 alinéa 3 du code de commerce prévoit : *« Les peines prévues à l'article L. 242-8 sont applicables aux dirigeants des associations mentionnées au premier alinéa du présent article qui n'ont pas, chaque année, établi un bilan, un compte de résultat et une annexe. »*

#### c) Non-soumission à l'approbation de l'assemblée générale ordinaire annuelle des comptes ou du rapport de gestion

Dans les SA et SCA<sup>46</sup> (art. L.242-10 du code de commerce) :

Le fait, pour le président ou les administrateurs, de ne pas soumettre à l'approbation de l'assemblée générale ordinaire les comptes annuels et le rapport de gestion prévus par l'article L.232-1 du code de commerce est puni d'un emprisonnement de 6 mois et d'une amende de 9.000 euros.

Toutefois, les textes légaux et réglementaires ne précisent pas le délai au terme duquel l'absence de soumission des comptes à l'assemblée est susceptible d'être sanctionnée.

La Commission des études juridiques de la CNCC<sup>47</sup> relève que l'article L. 225-100<sup>48</sup> du code de commerce prévoit la possibilité de mettre en œuvre une procédure d'injonction de faire. Cette procédure peut être initiée par le ministère public ou les actionnaires, lorsque l'assemblée n'a pas été réunie pour approuver les comptes annuels dans les six mois suivant la clôture de l'exercice.

La Commission précitée estime, sous réserve de l'appréciation souveraine des tribunaux, que, dans l'hypothèse où une injonction de faire aurait été délivrée pour la convocation de l'assemblée annuelle, et corrélativement pour l'établissement des comptes, et n'aurait pas été suivie d'effet, les tribunaux pourraient retenir le non-respect de l'injonction de faire comme élément caractérisant la constitution du délit prévu à l'article L.242-10 du code de commerce

---

*2° 3 100 000 euros pour le montant hors taxes du chiffre d'affaires ou des ressources ; le montant hors taxes du chiffre d'affaires est égal au montant des ventes de produits et services liés à l'activité courante ; le montant des ressources est égal au montant des cotisations, subventions et produits de toute nature liés à l'activité courante ; 3° 1 550 000 euros pour le total du bilan ; celui-ci est égal à la somme des montants nets des éléments d'actif. (...) »*

<sup>46</sup> Sur renvoi de l'article L.226-1, al.2 du code de commerce.

<sup>47</sup> Bulletin CNCC n° 171, septembre 2013, EJ 2012-118, p.479.

<sup>48</sup> Article L.225-100 du code de commerce :

*« L'assemblée générale ordinaire est réunie au moins une fois par an, dans les six mois de la clôture de l'exercice, sous réserve de prolongation de ce délai par décision de justice. Si l'assemblée générale ordinaire n'a pas été réunie dans ce délai, le ministère public ou tout actionnaire peut saisir le président du tribunal compétent statuant en référé afin d'enjoindre, le cas échéant sous astreinte, aux dirigeants de convoquer cette assemblée ou de désigner un mandataire pour y procéder. »*

de non soumission des comptes annuels à l'approbation de l'assemblée générale ordinaire tout comme celui visé à l'article L.242-8 du même code de non établissement des comptes annuels.

Le commissaire aux comptes d'une société anonyme dans laquelle une injonction de faire est délivrée pour la convocation de l'assemblée annuelle et n'est pas suivie d'effet peut donc considérer que le délit de non établissement des comptes est constitué. Il devra alors mettre en œuvre son obligation de révélation des faits délictueux auprès du procureur de la République, en application du deuxième alinéa de l'article L.823-12 du code de commerce.

À défaut d'une telle injonction, la constitution du délit de non-établissement des comptes déclenchant l'obligation de révélation relève de l'appréciation personnelle du commissaire aux comptes, notamment, au regard du délit d'obstacle à la mission du commissaire aux comptes (art. L.820-4 du code de commerce). Il en est de même pour la non-soumission des comptes à l'assemblée générale.

Enfin, indépendamment des éventuelles sanctions pénales, dans l'hypothèse où les obligations précédemment rappelées relatives aux comptes annuels (notamment art. L.232-1 et L. 225-100 précités) ne seraient pas respectées, le commissaire aux comptes devrait procéder au signalement des irrégularités en découlant, conformément aux dispositions des articles L. 823-16, 3°, et L. 823-12, premier alinéa, du code de commerce.

### Dans les SAS

La Commission précitée rappelle que le délai au terme duquel le délit de non-établissement des comptes annuels prévu à l'article L. 242-8 du code de commerce, applicable aux sociétés par actions simplifiées par renvoi de l'article L. 244-1 du code de commerce, est constitué, n'est pas indiqué par le texte. Il est uniquement indiqué que les comptes annuels doivent être établis pour chaque exercice.

L'obligation d'établissement des comptes annuels est posée par l'article L. 232-1 du code de commerce qui dispose : « *I. - À la clôture de chaque exercice le conseil d'administration, le directoire ou les gérants dressent l'inventaire, les comptes annuels conformément aux dispositions de la section 2 du chapitre III du titre II du livre Ier et établissent un rapport de gestion écrit. (...)* ».

Par ailleurs, la commission précitée rappelle sa position sur le délai d'approbation des comptes applicable aux SAS développée dans une réponse parue au Bulletin CNCC n° 147, p. 484 : « *si l'article L. 227-1 du code de commerce prévoit que les règles concernant les sociétés anonymes qui sont compatibles avec celles du chapitre VII (Des sociétés par actions simplifiées) sont applicables à la SAS, c'est à l'exception expresse des articles L. 225-17 à L.225-126 et L. 225-143 du code de commerce.*

*Ainsi, aucun délai légal ou réglementaire n'est prévu pour l'approbation des comptes annuels des SAS, contrairement à ce qui est prévu pour la société anonyme (art. L. 225-100 C. com.) ou pour la SASU (art. L. 227-9 3e al (3) C. com.).*

*La Commission a déjà eu l'occasion de recommander le respect du délai, raisonnable, de six mois, tout en rappelant qu'il n'existait plus (pour les SAS) de sanction pénale en matière de non-présentation de comptes annuels aux associés depuis la loi n° 2003-721 du 1er août 2003 pour l'initiative économique dite « loi Dutreil », (cf. Bull. CNCC n° 133, p. 184 et s.) ».*

La Commission estime donc que la constitution du délit de non-établissement des comptes déclenchant l'obligation de révélation des faits délictueux auprès du procureur de la République, en application du deuxième alinéa de l'article L.823-12 du code de commerce, relève de l'appréciation personnelle du commissaire aux comptes, notamment, au regard du délit d'obstacle à la mission du commissaire aux comptes (art. L.820-4 du code de commerce).

Par ailleurs, indépendamment de la sanction pénale prévue à l'article L.242-8 du code de commerce, dans l'hypothèse où les obligations légales ou, le cas échéant, statutaires relatives aux comptes annuels (notamment les articles L.232-1 et L.227-9 pour les SASU) ne seraient pas respectées, le commissaire aux comptes devrait procéder au signalement des irrégularités en découlant, conformément aux dispositions des articles L.823-16, 3°, et L.823-12, premier alinéa, du code de commerce.

Dans les SARL (art. L.241-5 du code de commerce) :

Le fait, pour les gérants, de ne pas soumettre à l'approbation de ladite assemblée générale ou de l'associé unique l'inventaire, les comptes annuels et le rapport de gestion) est puni d'un emprisonnement de 6 mois et d'une amende de 9.000 euros.

Dans les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique :

Le fait pour l'organe de direction de ne pas procéder à la réunion de l'organe délibérant ou de ne pas soumettre à l'approbation de cet organe les comptes annuels n'est pas sanctionné pénalement.

## F) Nullités

### a) Dans les SA et SCA

Non-présentation des comptes aux actionnaires :

L'article L. 225-121 alinéa 1 du code de commerce précise que « *les délibérations prises par les assemblées en violation (...) du deuxième alinéa de l'article L. 225-100 (...) sont nulles.* »

L'article L.225-100 alinéa 2 du code de commerce prévoit que « *Le conseil d'administration ou le directoire présente à l'assemblée les comptes annuels et le cas échéant les comptes consolidés, accompagnés du rapport de gestion y afférent, auquel est joint, le cas échéant, le rapport mentionné, selon le cas, à l'article L. 225-37 ou L. 225-68.* »

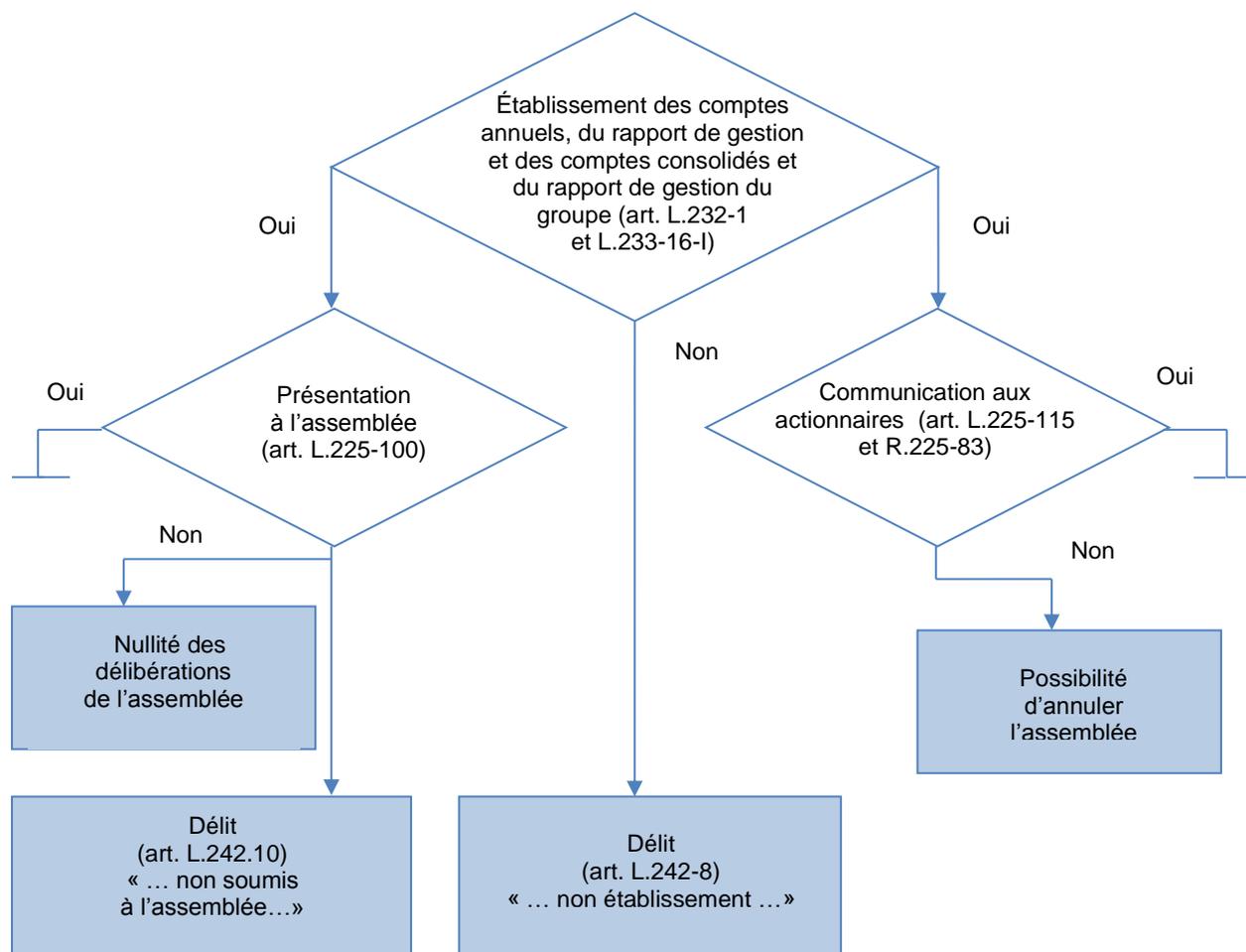
Non-communication des comptes aux actionnaires :

Le deuxième alinéa de l'article L.225-121 du code de commerce dispose que « *l'assemblée peut être annulée* » en cas de violation des dispositions des articles L. 225-115 (voir E) c) supra) et L. 225-116<sup>49</sup> du même code relatifs au droit de communication des actionnaires.

---

<sup>49</sup> Art. L.225-116 : « *Avant la réunion de toute assemblée générale, tout actionnaire a le droit d'obtenir, dans les conditions et les délais déterminés par décret en Conseil d'État, communication de la liste des actionnaires.* ».

## Récapitulatif des obligations en matière d'établissement, de communication et de présentation des comptes et du rapport de gestion et des sanctions en cas de non-respect dans les SA et SCA



### b) Dans les SARL

#### Non-présentation des comptes aux associés :

« (...) Toute assemblée irrégulièrement convoquée peut être annulée. Toutefois, l'action en nullité n'est pas recevable lorsque tous les associés étaient présents ou représentés. (...) » (article L.223-27 du code de commerce).

#### Non-communication des comptes aux associés :

L'article L.223-26 alinéa 2 du code de commerce prévoit que « (...) toute délibération, prise en violation des dispositions du présent alinéa et du décret pris pour son application, peut être annulée ».

Les documents prévus à cet alinéa sont : « le texte des résolutions proposées ainsi que le cas échéant, le rapport du commissaire aux comptes, les comptes consolidés et le rapport sur la gestion du groupe ».

### c) Dans les SAS

L'article L.227-9 alinéa 4 du code de commerce prévoit que « *Les décisions prises en violation des dispositions du présent article peuvent être annulées à la demande de tout intéressé* ».

L'article précité prévoit dans son alinéa 1 que « *les statuts déterminent les décisions qui doivent être prises collectivement par les associés dans les formes et conditions qu'ils prévoient* ».

### d) Dans les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique

Il n'existe pas de dispositions prévoyant la nullité des délibérations.

#### **2.25.2 Non-communication au commissaire aux comptes des éléments nécessaires à l'émission de son rapport dans les délais prévus par la loi**

Il est présumé ici que la non-communication des comptes au commissaire aux comptes découle de leur non-établissement dans les délais prévus ; de ce fait, ne sont pas examinées les conséquences de l'existence d'éléments constitutifs du délit d'entrave à la mission du commissaire aux comptes.

#### **A) Démarche générale du commissaire aux comptes**

Eu égard notamment au caractère permanent de sa mission, la CNCC considère qu'il appartient au commissaire aux comptes de mettre en œuvre une démarche active afin de :

- rechercher auprès de la direction de l'entité les raisons du non-établissement des comptes ;
- rappeler aux dirigeants sociaux les conséquences civiles et pénales d'une telle situation ;
- porter la situation à la connaissance des organes visés à l'article L.823-16 du code de commerce ;
- le cas échéant, inciter l'organe compétent à obtenir, par décision de justice, des délais supplémentaires, afin de remplir ses obligations en matière d'établissement des comptes, telles que prévues par les articles L.232-1, L.233-16 I et L.233-20 du code de commerce.

Les diligences ainsi effectuées peuvent être formalisées par des courriers adressés par plis recommandés avec accusés de réception, afin de pouvoir en justifier.

La CNCC considère qu'il appartient par ailleurs au commissaire aux comptes d'apprécier la pertinence des réponses qui lui sont faites.

#### **B) Attitude du commissaire aux comptes concernant l'établissement de son rapport**

##### **a) Cas où le commissaire aux comptes est convoqué à la réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes**

La Cour d'appel de Paris dans un arrêt du 8 avril 2005 a affirmé le caractère impératif du délai légal de dépôt du rapport du commissaire aux comptes au siège de la société, quand bien même certains documents nécessaires à sa mission seraient manquants.

Le Professeur Merle accompagne cet arrêt des commentaires suivants :

*« La Cour d'appel de Paris a eu dans cet arrêt à se prononcer sur une difficulté à laquelle sont souvent confrontés les commissaires aux comptes : la tardiveté de la communication du rapport du conseil d'administration précédant l'assemblée générale, retard qui leur pose problème dans la mesure où selon le décret du 23 mars 1967, ils doivent établir et déposer au siège social leur propre rapport général quinze jours au moins avant la date de réunion de l'assemblée (cf. art. L.225-100 al. 5 et L.225-115, 2° C. com.).*

*En l'espèce, le rapport du conseil d'administration n'a pas été tenu à la disposition des commissaires aux comptes un mois au moins avant la convocation des actionnaires appelés à statuer sur les comptes annuels de la société.*

*Les commissaires n'ont pas établi et déposé leur rapport dans le délai de quinze jours précédant l'assemblée générale ordinaire fixée au 29 juin. Les dirigeants de la société contrôlée, qui entretenaient des relations difficiles avec les commissaires aux comptes<sup>50</sup>, prétendent même que le rapport des commissaires a été antidaté au 11 juin, alors qu'il n'aurait été déposé que le 7 juillet.*

*La cour d'appel, confirmant l'appréciation des premiers juges, retient la faute des commissaires aux comptes pour dépôt tardif de leur rapport.*

*De l'arrêt, il convient que les auditeurs légaux retiennent les leçons suivantes :*

*- Le commissaire aux comptes, même s'il n'a pas pu avoir connaissance du rapport de gestion du conseil d'administration (ou du directoire) doit toujours déposer son rapport quinze jours avant l'assemblée annuelle, en signalant l'irrégularité.*

*- Il ne doit pas manquer de se réserver la preuve de la date du dépôt de son rapport.*

*- Si le rapport de gestion lui parvient suffisamment à temps avant l'assemblée, il doit établir un rapport complémentaire.*

*- Il doit signer et dater son rapport<sup>51</sup> et, évidemment, ne jamais commettre de faux, sous peine de sanctions pénales (art. 441-1 C. pénal). »*

Lorsqu'il n'a pas obtenu les comptes devant être présentés à l'organe délibérant, la CNCC considère que le commissaire aux comptes devrait établir, dans le délai prévu par la loi pour le dépôt de son rapport sur les comptes, un rapport dit « de carence » (voir exemple 1 au paragraphe 2.25.3), dans lequel il informe l'organe délibérant que les comptes ne lui ayant pas été communiqués, il ne peut les certifier.

Lorsque le commissaire aux comptes dispose des comptes devant être présentés à l'organe délibérant, mais n'a pas obtenu le rapport de gestion, il établit un rapport « complet ». Il

---

<sup>50</sup> Les dirigeants de la société, mise en redressement judiciaire depuis, ainsi que deux filiales, contestaient également le refus de certification des commissaires aux comptes. Les magistrats d'appel, après avoir examiné avec soin les différents motifs du refus, ont considéré que celui-ci n'était pas critiquable.

<sup>51</sup> Sur ce point, le Professeur Merle renvoyait aux paragraphes 23 et suivants de la norme 2-601 - *Rapport général sur les comptes annuels*, de 2003.

signale l'irrégularité résultant de la non-communication du rapport de gestion<sup>52</sup> dans la partie de son rapport relative à la vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes (voir exemple 2 au paragraphe 2.25.3B)).

Si les documents manquants lui sont ultérieurement communiqués avant la réunion de l'organe délibérant et que les délais lui permettent de les vérifier, la CNCC recommande au commissaire aux comptes d'établir un rapport complémentaire, qui porte, selon les cas, sur les comptes et/ou sur le rapport de gestion (voir exemples aux paragraphes 2.25.3D) et 2.25.3C)).

Les diligences à mettre en œuvre en matière d'événements postérieurs à la clôture sont alors les suivantes :

- si le rapport complémentaire au rapport « de carence » exprime une opinion sur les comptes (cf. exemple au paragraphe 2.25.3C) – rapport complet), les diligences d'identification des événements postérieurs, telles que prévues par la NEP 560 – *Événements postérieurs à la clôture de l'exercice*, § 05 à 07, s'appliquent jusqu'à la date de ce rapport ;
- si le rapport complémentaire n'a pour objet que de relater les vérifications effectuées sur le rapport de gestion obtenu postérieurement à l'émission du premier rapport (cf. exemple au paragraphe 2.25.3D) - rapport complémentaire), le commissaire aux comptes n'a pas de diligences d'identification complémentaires à effectuer sur les événements postérieurs à la clôture de l'exercice.

Dans les deux cas, le commissaire aux comptes applique également les autres dispositions définies par la NEP 560 – *Événements postérieurs à la clôture de l'exercice*, jusqu'à la date d'approbation des comptes.

**b) Cas où le commissaire aux comptes n'est pas convoqué à la réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes**

Dans ce cas, la CNCC considère que le commissaire aux comptes, ayant accompli les diligences décrites ci-avant au paragraphe 2.25.2A) Démarche générale du commissaire aux comptes, n'établit pas de rapport à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

Il convient de noter qu'un président de directoire d'une société anonyme qui, malgré de nombreuses relances, n'a adressé au commissaire ni convocation aux assemblées de la société, ni documents comptables, a été condamné par défaut à une peine d'emprisonnement de deux mois et à une peine d'amende de dix mille euros, pour obstacle aux vérifications ou contrôle de commissaire aux comptes et non convocation de commissaire aux comptes à l'assemblée générale de la société contrôlée<sup>53</sup>.

---

<sup>52</sup> Cf. 2.25.1E)a) de la présente note d'information.

<sup>53</sup> Bulletin CNCC n°160, décembre 2010, TGI Paris, 11<sup>e</sup> ch./2 corr., 8 janvier 2010, p.648.

### C) Révélation des faits délictueux

Le non-établissement des comptes ou du rapport de gestion ou la non-soumission des comptes annuels ou du rapport de gestion correspondent aux délits suivants :

- le non-établissement des comptes annuels ou du rapport de gestion : articles L.242-8 et L.242-30 du code de commerce (pour les SA, SCA, SAS, les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique, sur renvoi de l'article L.612-1 du code de commerce) et L.241-4 du même code (pour les SARL) ;
- ou/et la non-soumission des comptes annuels ou du rapport de gestion à l'approbation de l'assemblée générale : articles L.241-5 (pour les SARL) et L.242-10 (pour les SA et SCA) du code précité.

Le commissaire aux comptes devra dès lors s'interroger sur les conséquences de cette situation au regard de son obligation de révélation des faits délictueux au procureur de la République.

#### 2.25.3 Difficultés d'obtention des documents nécessaires à l'émission du rapport : exemples de communication

Les exemples ci-après illustrent l'exposé du 2.25.2 de la note d'information.

- A) *Exemple 1 - Rapport dit « de carence » en cas de convocation du commissaire aux comptes à l'assemblée générale annuelle d'une SA, SARL ou SAS qui aurait statutairement prévu un délai de présentation des rapports du commissaire aux comptes aux associés - absence de communication des comptes annuels et du rapport de gestion au commissaire aux comptes*

#### **Rapport du commissaire aux comptes établi en l'absence de communication des comptes annuels et du rapport de gestion de l'exercice clos le ...**

A ... [organe appelé à statuer sur les comptes] de la société [XYZ],

En exécution de la mission qui nous a été confiée par... [préciser l'organe appelé à statuer sur les comptes], portant notamment sur le contrôle des comptes annuels et du rapport de gestion de la société XYZ, nous vous informons que nous n'avons pas pu effectuer ce contrôle dans la mesure où ces documents n'ont pas été mis à notre disposition comme le prévoit l'article R.232-1 du code de commerce (article R.223-28 pour les SARL).

#### **Cas d'une SA**

En application de la loi, nous vous signalons que le non-établissement, la non-communication et la non-présentation des comptes annuels et du rapport de gestion constituent une violation des dispositions des articles L.232-1, L.225-115 et L.225-100 du code de commerce.

#### **Cas d'une SARL**

En application de la loi, nous vous signalons que le non-établissement, la non-

communication et la non-présentation des comptes annuels et du rapport de gestion<sup>54</sup> constituent une violation des dispositions des articles L.232-1 et L.223-26 du code de commerce.

### Cas d'une SAS

En application de la loi, nous vous signalons que le non-établissement des comptes annuels et du rapport de gestion<sup>54</sup> constitue une violation des dispositions de l'article L.232-1<sup>55</sup> du code de commerce.

*[Date, lieu, signature]*

#### B) *Exemple 2 - Rapport en cas de convocation du commissaire aux comptes à l'assemblée générale annuelle d'une SA, SAS, SARL dont il a obtenu les comptes, mais pas le rapport de gestion*

Dans ce cas, seule la partie du rapport « complet » relative à la vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes est ainsi modifiée :

#### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux ... [membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes]**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Le rapport de gestion ne nous ayant pas été communiqué, comme le prévoit l'article R.232-1 du code de commerce, nous n'avons pas été en mesure de procéder à la vérification de ce (ces) document(s) en vue de nous assurer de sa (leur) sincérité et sa (leur) concordance avec les comptes annuels.

### Cas d'une SA

En application de la loi, nous vous signalons que le non-établissement, la non-communication et la non-présentation du rapport de gestion constituent une violation des dispositions des articles L.232-1, L.225-115 et L.225-100 du code de commerce.

### Cas d'une SARL<sup>56</sup>

En application de la loi, nous vous signalons que le non-établissement, la non-communication et la non-présentation du rapport de gestion constituent une violation des dispositions des articles L.232-1 et L.223-26 du code de commerce.

---

<sup>54</sup> Hormis les cas d'exemption d'établissement du rapport de gestion prévus au IV de l'article L.232-1 du code de commerce : « IV. – Sont dispensées de l'obligation d'établir un rapport de gestion les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés par actions simplifiées dont l'associé unique, personne physique, assume personnellement la gérance ou la présidence, et qui sont des petites entreprises au sens de l'article L. 123-16. Cette dispense n'est pas applicable aux sociétés appartenant à l'une des catégories définies à l'article L. 123-16-2 ou dont l'activité consiste à gérer des titres de participations ou des valeurs mobilières ».

<sup>55</sup> En cas de dispositions statutaires spécifiques sur la non-communication et la non-présentation, les ajouter.

<sup>56</sup> Hormis les cas d'exemption d'établissement du rapport de gestion prévus au IV de l'article L.232-1 du code de commerce : « IV. – Sont dispensées de l'obligation d'établir un rapport de gestion les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés par actions simplifiées dont l'associé unique, personne physique, assume personnellement la gérance ou la présidence, et qui sont des petites entreprises au sens de l'article L. 123-16. Cette dispense n'est pas applicable aux sociétés appartenant à l'une des catégories définies à l'article L. 123-16-2 ou dont l'activité consiste à gérer des titres de participations ou des valeurs mobilières ».

### Cas d'une SAS<sup>56</sup>

En application de la loi, nous vous signalons que le non-établissement du rapport de gestion constitue une violation des dispositions de l'article L.232-1<sup>57</sup> du code de commerce.

### Le cas échéant, dans les trois cas

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans les autres documents adressés aux actionnaires (associés) sur la situation financière et les comptes annuels.

- C) *Exemple 3 - Exemple de rapport en cas d'obtention des comptes et du rapport de gestion postérieurement à l'émission d'un rapport de carence*

Exemple d'un rapport avec certification sans réserve, entités Non EIP, hors sociétés de financement

## Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

### Exercice clos le...

À ... [organe appelé à statuer sur les comptes] de la société [X]

### Opinion

En exécution de la mission qui nous a été confiée par ... [préciser l'organe appelé à statuer sur les comptes], nous avons établi en date du ..., un rapport dit « de carence » dans lequel nous indiquons l'impossibilité de procéder à la vérification des comptes annuels et du rapport de gestion, ceux-ci n'ayant pas été établis [mis à notre disposition] dans les délais prévus par la loi.

Ces derniers nous ayant été communiqués en date du ..., nous sommes désormais en mesure de vous présenter notre rapport sur les comptes annuels.

Nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société [X] relatifs à l'exercice clos le ... [date de clôture de l'exercice], tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

[À compléter en ajoutant les parties prévues dans l'exemple de rapport [E1-1-1](#)]<sup>58</sup>.

<sup>57</sup> En cas de dispositions statutaires spécifiques sur la non-communication et la non-présentation, les ajouter.

<sup>58</sup> Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

D) *Exemple 4 - Exemple de rapport complémentaire (sans observation) en cas d'obtention avant l'assemblée générale annuelle du rapport de gestion*

**Rapport complémentaire au rapport du commissaire aux comptes  
sur les comptes annuels**

**Exercice clos le...**

À ... [*organe appelé à statuer sur les comptes*] de la société [X]

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre ... [*préciser l'organe appelé à statuer sur les comptes*], nous vous présentons un rapport complémentaire à notre rapport sur les comptes annuels de l'exercice clos le ..., émis le ..., dans lequel nous indiquons l'impossibilité de procéder à la vérification du rapport de gestion, celui-ci n'ayant pas été établi [mis à notre disposition] dans les délais prévus par la loi.

Ce dernier nous ayant été communiqué en date du ..., nous avons procédé conformément à la loi, à sa vérification [*le cas échéant* : ainsi qu'aux autres vérifications spécifiques prévues par la loi].

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du ... [*le cas échéant*] et dans les autres documents adressés aux actionnaires [ou associés] sur la situation financière et les comptes annuels.

#### 3.1 CONTENU

L'opinion du commissaire aux comptes est formulée après qu'il a mis en œuvre un audit des comptes, ainsi que le précise la NEP 200 – *Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes*, au paragraphe 01.

Cette opinion fait l'objet de la première partie du rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels ou consolidés et inclut les mentions prévues au paragraphe 19 c) de la NEP 700 :

*«19. Les rapports établis par le commissaire aux comptes mentionnent les informations prévues aux articles R. 822-56 et R. 823-7 du code de commerce.*

*Le rapport est rédigé d'une manière claire et non ambiguë. Il comporte :*

*(...)*

*c) Les parties distinctes suivantes, nettement individualisées :*

- l'opinion, incluant :*
- l'origine de la désignation du commissaire aux comptes ;*
- l'identité de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ;*
- la nature des comptes, annuels ou consolidés, qui font l'objet du rapport et sont joints à ce dernier ;*
- la date de clôture et l'exercice auquel les comptes se rapportent ;*
- les règles et méthodes comptables appliquées pour établir les comptes ; »*

En outre, la partie relative à l'opinion du rapport sur les comptes annuels ou consolidés d'entités d'intérêt public comporte l'information suivante, prévue à l'article R.823-7 du code de commerce par renvoi à l'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014 :

*« – il confirme que l'opinion d'audit est cohérente avec le contenu du rapport complémentaire prévu au III de l'article L. 823-16 du code de commerce et destiné au comité spécialisé visé à l'article L. 823-19 du code de commerce. Hormis cette exigence, le rapport sur les comptes ne contient pas de références au rapport complémentaire destiné au comité spécialisé ; »*

Les exemples de rapport sur les comptes annuels et sur les comptes consolidés, disponibles sur le site de la CNCC dans la partie documentaire intitulée SIDONI, distinguent trois paragraphes dans cette première partie du rapport relative à l'opinion :

Les deux premiers concernent les rapports sur les comptes de toutes les entités :

- l'origine de la désignation du commissaire aux comptes, l'identité de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés, la nature des comptes, annuels ou consolidés, qui font l'objet du rapport et sont joints à ce dernier, la date de clôture et l'exercice auquel les comptes se rapportent ;*
- l'expression de l'opinion sur les comptes établis conformément au référentiel comptable qui leur est applicable, qui précise, le cas échéant, que les motifs de la réserve, du refus ou de l'impossibilité de certifier figurent dans la partie du rapport relative au fondement de l'opinion.*

Le troisième paragraphe ne concerne que les rapports sur les comptes des entités d'intérêt public et des sociétés de financement<sup>59</sup> :

- la confirmation de la cohérence de l'opinion d'audit avec le contenu du rapport du commissaire aux comptes au comité spécialisé prévu au III de l'article L. 823-16 du code de commerce.

S'agissant des règles et méthodes comptables appliquées pour établir les comptes, la CNCC considère que lorsque deux référentiels comptables sont convergents ou lorsque les comptes respectent les dispositions de deux référentiels, rien ne s'oppose à ce que l'entité fasse état de la conformité des comptes aux deux référentiels dans l'annexe des comptes.

En revanche, lorsque deux référentiels comptables ne sont pas convergents (par exemple, règles du Plan comptable général / référentiel de recettes et dépenses) ou lorsque les comptes ne respectent pas la totalité des dispositions d'un des deux référentiels mentionnés, la mention dans l'annexe d'un même jeu de comptes du degré de conformité à chacun des référentiels ne peut que contribuer à introduire de la confusion dans l'esprit de l'utilisateur des comptes et constitue un obstacle à une compréhension correcte de ces comptes.

Quelle que soit la situation, l'expression dans un même rapport de certification d'une opinion au regard du référentiel applicable de par la loi et d'un autre référentiel est à proscrire. En revanche, le commissaire aux comptes peut accepter d'établir un rapport d'audit sur un autre référentiel dans le cadre de services autres que la certification des comptes.

## 3.2 EXPRESSION DE L'OPINION

### 3.21 Différentes natures d'opinion

Les différentes natures d'opinion sont précisées au paragraphe 6 de la NEP 700 :

« 6. En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce, le commissaire aux comptes déclare :

- soit certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité ou de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation à la fin de l'exercice ;
- soit assortir la certification de réserves ;
- soit refuser la certification des comptes ;
- soit être dans l'impossibilité de certifier les comptes.

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

(...) ».

---

<sup>59</sup> Bien que l'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014 ne le prévoit pas, la CNCC considère que ce troisième paragraphe s'applique aux sociétés de financement, dès lors qu'elles ont l'obligation de se doter d'un comité d'audit.

## 3.22 Formule d'expression de l'opinion

### 3.22.1 Principes

La formule d'expression de l'opinion du commissaire aux comptes reprend les termes de la certification prévus à l'article L.823-9 du code de commerce : « (...) *réguliers et sincères et donnent une image fidèle (...)* ».

La certification exige l'utilisation d'une formule sans équivoque qui ne peut être modifiée au gré de chaque commissaire aux comptes. Les trois termes prévus par la loi - réguliers, sincères et image fidèle - forment un tout indissociable et aucun d'eux ne peut donc être exclu ou utilisé sans les autres dans la formule de certification.

Forment également un tout indissociable l'ensemble constitué par la situation financière, le patrimoine et le résultat, tel que défini par la loi. Il n'est pas possible de certifier l'un de ces éléments sans les autres.

De même, l'opinion du commissaire aux comptes porte sur l'ensemble constitué par le bilan, le compte de résultat et l'annexe<sup>60</sup>. Elle ne peut donc être fragmentée en fonction des différents éléments de cet ensemble. Par exemple, une insuffisance d'information constatée dans l'annexe est de nature à entraîner une réserve sur l'ensemble des comptes. Il en est de même, par exemple, d'une constatation qui n'affecterait que le compte de résultat.

Par ailleurs, dans ce paragraphe, conformément à la NEP 700, le référentiel comptable par rapport auquel est exprimée l'opinion sur les comptes est indiqué. Cette précision est essentielle dans un environnement où l'actionnariat des sociétés et les utilisateurs des comptes s'internationalisent.

### 3.22.2 Cas particulier des micro-entreprises

Comme indiqué au paragraphe 2.21.1 C), les micro-entreprises ne sont pas tenues d'établir d'annexe<sup>61</sup>. Ainsi les comptes annuels d'une micro-entreprise peuvent ne comprendre que :

- le compte de résultat et le bilan,
- et, en application de l'article L.232-1-I du code de commerce, un état des cautionnements, avals et garanties donnés par la société et un état des sûretés consenties, annexés au bilan.

L'article L.123-14 du code de commerce demeure cependant applicable. Il prévoit notamment que :

- « *les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise ;*
- *lorsque l'application d'une prescription comptable ne suffit pas pour donner l'image fidèle (...), des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe* ».

---

<sup>60</sup> Voir définitions aux 2.21.1 Comptes annuels et 2.21.2 Comptes consolidés.

<sup>61</sup> À l'exception de celles dont l'activité consiste à gérer des titres de participations et de valeurs mobilières (art. L. 123-16-1, al. 1).

Des informations complémentaires seront notamment nécessaires pour donner une image fidèle en cas d'incertitude sur la continuité d'exploitation ou en cas de changement de méthodes comptables survenu dans les comptes au cours de l'exercice.

Dans tous les cas, il est nécessaire que le référentiel comptable appliqué soit précisé. Ces informations devraient être indiquées par l'entité à la suite du bilan.

Il appartient alors au commissaire aux comptes d'apprécier si les conditions précisées ci-dessus sont respectées, notamment celles relatives à l'image fidèle. Lorsque tel est le cas, il certifie, en justifiant de ses appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de l'exercice.

Le commissaire aux comptes précise dans son rapport que l'entité a utilisé la possibilité, ouverte par l'article L.123-16-1 du code de commerce, de ne pas établir d'annexe.

Un exemple de rapport sur les comptes annuels des micro-entreprises est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

### 3.23 Certification sans réserve

« *Le commissaire aux comptes formule une certification sans réserve lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit, et qualifiée, par convention, d'assurance raisonnable que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.* »<sup>62</sup>

Cette certification n'est possible que si un certain nombre de conditions ont pu être réunies, et notamment si :

- le commissaire aux comptes a pu mettre en œuvre, sans restriction, les diligences qu'il a estimé nécessaires selon les normes d'exercice professionnel relatives à l'audit de comptes ;
- le résultat de ses contrôles s'est révélé satisfaisant et a permis au commissaire aux comptes d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes sont établis selon le référentiel comptable applicable ;
- l'information donnée dans les comptes, y compris l'annexe, apparaît suffisante pour que ceux-ci donnent une image fidèle du résultat des opérations, de la situation financière et du patrimoine de l'entité concernée ou de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation.

Les formulations préconisées par la CNCC sont les suivantes :

#### 3.23.1 Comptes annuels entités Non EIP

En exécution de la mission qui nous<sup>63</sup> a été confiée par ... [*préciser l'organe appelé à statuer sur les comptes*], nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société

---

<sup>62</sup> NEP 700, paragraphe 8.

<sup>63</sup> En cas de signataire unique, le pluriel de modestie (nous) peut être remplacé par le singulier dans l'intégralité du rapport.

[X] relatifs à l'exercice clos le ... [date de clôture de l'exercice], tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

### 3.23.2 Comptes annuels entités EIP

En exécution de la mission qui nous a été confiée par ... [préciser l'organe appelé à statuer sur les comptes], nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société [X] relatifs à l'exercice clos le ... [date de clôture de l'exercice], tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

<sup>64</sup>L'opinion formulée ci-dessus est cohérente avec le contenu de notre rapport au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]<sup>65</sup>.

### 3.23.3 Comptes consolidés entités Non EIP

En exécution de la mission qui nous a été confiée par ... [préciser l'organe appelé à statuer sur les comptes], nous avons effectué l'audit des comptes consolidés de la société [X] relatifs à l'exercice clos le ... [date de clôture de l'exercice], tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Nous certifions que les comptes consolidés sont, au regard des règles et principes comptables français<sup>66</sup>, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine, à la fin de l'exercice, de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation.

### 3.23.4 Comptes consolidés entités EIP

En exécution de la mission qui nous a été confiée par ... [préciser l'organe appelé à statuer sur les comptes], nous avons effectué l'audit des comptes consolidés de la

---

<sup>64</sup> Dans l'attente d'une réponse de la Chancellerie, la CNCC considère que lorsque l'EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit parce qu'elle bénéficie de l'exemption prévue par le 4° de l'article L.823-20 du code de commerce, le rapport (au comité d'audit) prévu par l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 et l'article L.823-16 du code de commerce est adressé à l'organe constitué en interne à l'entité et exerçant les missions du comité spécialisé, qui peut être l'organe chargé de l'administration ou l'organe de surveillance (4°). Il convient donc d'adapter la désignation de l'organe, le cas échéant.

<sup>65</sup> Ou « au conseil d'administration / de surveillance remplissant les fonctions du comité d'audit ».

<sup>66</sup> Ou « du référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne ».

société [X] relatifs à l'exercice clos le ... [date de clôture de l'exercice], tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Nous certifions que les comptes consolidés sont, au regard du référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne<sup>67</sup>, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine, à la fin de l'exercice, de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation.

<sup>68</sup>L'opinion formulée ci-dessus est cohérente avec le contenu de notre rapport au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]<sup>69</sup>.

### 3.3 CERTIFICATION AVEC RÉSERVE(S)

Le commissaire aux comptes certifie les comptes avec réserve(s) lorsqu'il est en désaccord avec le choix ou l'application des règles et méthodes comptables ou lorsqu'il a été confronté à une limitation à l'étendue de ses travaux, et si l'incidence de ces désaccord ou limitation(s), bien que significative, est clairement circonscrite et la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Sont « clairement circonscrites » les incidences qui, selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes :

- sont limitées à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques des comptes ;
- ne représentent pas une partie substantielle des comptes ; et

ne sont pas fondamentales pour la compréhension de l'utilisateur des comptes. Quelle que soit la situation, le commissaire aux comptes précise clairement dans la partie de son rapport relative au fondement de l'opinion la nature du désaccord ou de la limitation qui le conduit à formuler une (des) réserve(s).

La certification avec réserve pour incertitude n'est pas possible. Le traitement des incertitudes dans le rapport fait l'objet de développements au chapitre 0 pour ce qui concerne l'incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation et au paragraphe 6.7 pour ce qui concerne les observations susceptibles d'être formulées dans les autres cas d'incertitude.

#### 3.31 Réserve pour désaccord

« Le commissaire aux comptes formule une certification avec réserve pour désaccord :

<sup>67</sup> Ou le référentiel applicable dans le cas d'une entité EIP non soumise à l'établissement des comptes consolidés selon le référentiel IFRS.

<sup>68</sup> Dans l'attente d'une réponse de la Chancellerie, la CNCC considère que lorsque l'EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit parce qu'elle bénéficie de l'exemption prévue par le 4° de l'article L.823-20 du code de commerce, le rapport (au comité d'audit) prévu par l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 et l'article L.823-16 du code de commerce est adressé à l'organe constitué en interne à l'entité et exerçant les missions du comité spécialisé, qui peut être l'organe chargé de l'administration ou l'organe de surveillance (4°). Il convient donc d'adapter la désignation de l'organe, le cas échéant.

<sup>69</sup> Ou « au conseil d'administration / de surveillance remplissant les fonctions du comité d'audit ».

- lorsqu'il a identifié au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
- que les incidences sur les comptes des anomalies significatives sont clairement circonscrites ;
- et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause. »<sup>70</sup>

Les motifs de la réserve pour désaccord sont mentionnés dans la partie du rapport relative au fondement de l'opinion (cf. chapitre 4 de la note d'information).

### 3.32 Réserve pour limitation

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

- lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes ;
- que les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ;
- et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause. »<sup>71</sup>

Les motifs de la réserve pour limitation sont mentionnés dans la partie du rapport relative au fondement de l'opinion (cf. chapitre 4 de la note d'information).

Il convient de noter que la formule d'expression de l'opinion est la même dans les deux situations, de réserve pour désaccord ou de réserve pour limitation.

Cette formulation<sup>72</sup> est la suivante :

#### **Opinion avec réserve**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par ... [préciser l'organe appelé à statuer sur les comptes], nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société [X] relatifs à l'exercice clos le ... [date de clôture de l'exercice], tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Sous la(les) réserve(s) décrite(s) dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

### 3.4 REFUS DE CERTIFIER

« Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour désaccord :

<sup>70</sup> NEP 700, paragraphe 9.

<sup>71</sup> NEP 700, paragraphe 11.

<sup>72</sup> Pour les rapports sur les comptes des entités EIP, il convient de compléter cette partie relative à l'opinion en se référant au 3.23.2.

- lorsqu'il a détecté au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées,

et que :

- soit les incidences sur les comptes des anomalies significatives ne peuvent être clairement circonscrites ;
- soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause. »<sup>73</sup>

Les motifs du refus de certifier pour désaccord sont mentionnés dans la partie du rapport relative au fondement de l'opinion (cf. chapitre 4 de la note d'information).

En cas de refus de certifier<sup>74</sup>, l'opinion est formulée comme suit :

### **Opinion : refus de certifier**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par ... [préciser l'organe appelé à statuer sur les comptes], nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société [X], relatifs à l'exercice clos le ... [date de clôture de l'exercice], tels qu'ils sont joints au présent rapport.

En raison de l'importance du (des) point(s) décrit(s) dans la partie « Fondement du refus de certifier », nous sommes d'avis que les comptes annuels ne sont pas, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et ne donnent pas une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

## 3.5 IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER

### 3.51 Impossibilité de certifier pour limitation

« Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de certifier :

*D'une part, lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, et que :*

– soit les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;

– soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause. (...)»<sup>75</sup>

Les motifs de l'impossibilité de certifier pour limitation sont mentionnés dans la partie du rapport relative au fondement de l'opinion (cf. chapitre 4 de la note d'information).

<sup>73</sup> NEP 700, paragraphe 12.

<sup>74</sup> Pour les rapports sur les comptes des entités EIP, il convient de compléter cette partie relative à l'opinion en se référant au 3.23.2.

<sup>75</sup> NEP 700, paragraphe 14.

### 3.52 Impossibilité de certifier en raison de multiples incertitudes

« Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de certifier :

(...)

*D'autre part, lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites. »<sup>76</sup>*

Les motifs de l'impossibilité de certifier pour en raison de multiples incertitudes sont mentionnés dans la partie du rapport relative au fondement de l'opinion (cf. chapitre 4 de la note d'information).

Il convient de noter que la formulation de l'impossibilité de certifier est la même dans les situations de limitations et de multiples incertitudes entraînant une impossibilité de certifier.

### 3.53 Exemple de formulation

La formulation préconisée par la CNCC est la suivante :

#### **Impossibilité de certifier**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par ... [*préciser l'organe appelé à statuer sur les comptes*], il nous appartient d'effectuer l'audit des comptes annuels de la société [X] relatifs à l'exercice clos le ... [*date de clôture de l'exercice*], tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Nous sommes dans l'impossibilité de certifier que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice. En effet, en raison de l'importance du (des) point(s) décrit(s) dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier », nous n'avons pas été en mesure de collecter les éléments suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur ces comptes.

*Pour les rapports sur les comptes des entités EIP, il convient de compléter cette partie comme suit :*

<sup>77</sup>Ce constat est cohérent avec le contenu de notre rapport au comité d'audit [*ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce*]<sup>78</sup>.

<sup>76</sup> NEP 700, paragraphe 14.

<sup>77</sup> Dans l'attente d'une réponse de la Chancellerie, la CNCC considère que lorsque l'EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit parce qu'elle bénéficie de l'exemption prévue par le 4° de l'article L.823-20 du code de commerce, le rapport (au comité d'audit) prévu par l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 et l'article L.823-16 du code de commerce est adressé à l'organe constitué en interne à l'entité et exerçant les missions du comité spécialisé, qui peut être l'organe chargé de l'administration ou l'organe de surveillance (4°). Il convient donc d'adapter la désignation de l'organe, le cas échéant.

<sup>78</sup> Ou « au conseil d'administration / de surveillance remplissant les fonctions du comité d'audit ».

### 4.1 CONTENU

Le paragraphe 19 c) de la NEP 700 précise le contenu de la partie du rapport sur les comptes relative au fondement de l'opinion :

*« 19. Les rapports établis par le commissaire aux comptes mentionnent les informations prévues aux articles R. 822-56 et R. 823-7 du code de commerce.*

*Le rapport est rédigé d'une manière claire et non ambiguë. Il comporte :*

*(...)*

*c) Les parties distinctes suivantes, nettement individualisées :*

*– l'opinion, incluant :*

*(...)*

*– le fondement de cette opinion, comprenant :*

- une sous-partie relative au référentiel d'audit incluant les normes d'exercice professionnel conformément auxquelles la mission a été accomplie ;*
- une sous-partie attestant qu'il n'a pas été fourni de services autres que la certification des comptes interdits visés au code de déontologie et que le commissaire aux comptes est resté indépendant vis-à-vis de l'entité contrôlée au cours de sa mission ;*
- le cas échéant, les motifs de la réserve, du refus ou de l'impossibilité de certifier les comptes ; »*

L'analyse détaillée du contenu de cette partie du rapport sur les comptes fait l'objet des développements suivants, étant précisé que les motifs de la réserve, du refus ou de l'impossibilité de certifier sont toujours présentés en tête dans les exemples de rapport.

### 4.2 SITUATIONS CONDUISANT À LA RÉSERVE, AU REFUS OU À L'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER

#### 4.21 Désaccords

Le commissaire aux comptes ayant mis en œuvre l'audit des comptes a constaté une anomalie significative que la direction refuse de corriger. Ce désaccord est suffisamment significatif pour avoir un impact sur la certification.

Il peut s'agir d'un désaccord sur le choix ou l'application de méthodes d'évaluation ou de présentation, par exemple :

- insuffisance de dépréciation des stocks, des créances ou des participations ;
- stock surévalué ou sous-évalué en raison d'une erreur dans le calcul du coût de production ou dans la détermination des quantités ;
- non-respect du principe de spécialisation des exercices ;
- non-prise en compte d'événements postérieurs confirmant ou infirmant une situation qui existait à la date de la clôture ;
- non-respect des critères prévus par le référentiel comptable pour l'inscription à l'actif des coûts de développement ;
- erreur de classement des titres de participation.

Le désaccord peut également porter sur le contenu de l'annexe, et en particulier sur l'absence ou l'insuffisance d'informations, par exemple :

- sur un litige ;
- sur la continuité d'exploitation ;
- sur les transactions avec les parties liées ;
- sur les engagements hors bilan.

Le tableau ci-dessous synthétise les éléments à prendre en compte pour faire le choix entre l'expression d'une réserve pour désaccord et d'un refus de certifier, lorsque le commissaire aux comptes a constaté des anomalies significatives que la direction refuse de corriger.

### Choix entre l'expression d'une réserve pour désaccord et d'un refus de certifier

	Incidence sur les comptes des anomalies significatives		Formulation de la réserve suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause
<b>Certification avec réserve</b>	Clairement circonscrite	ET	Oui
<b>Refus de certifier</b>	Non clairement circonscrite	OU	Non

C'est donc le caractère clairement circonscrit<sup>79</sup> et l'importance de ces incidences, chiffrées ou potentielles, eu égard au montant des anomalies, à leur nature et à leur caractère déterminant pour la compréhension des comptes, qui permettent au commissaire aux comptes de décider s'il y a lieu de certifier avec réserve(s) ou de refuser de certifier.

Diverses situations possibles et des exemples de formulation de rapports sont présentés ci-après au chapitre 0.

#### 4.22 Limitations

Les limitations constituent une impossibilité pour le commissaire aux comptes d'avoir pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes.

Sur la distinction entre incertitude et limitation, voir paragraphe 6.72 ci-après.

---

<sup>79</sup> Comme précisé au paragraphe 3.3, sont « clairement circonscrites » les incidences qui, selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes :

- sont limitées à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques des comptes ;
- ne représentent pas une partie substantielle des comptes ; et
- ne sont pas fondamentales pour la compréhension de l'utilisateur des comptes.

Les limitations peuvent être :

- imposées par des événements extérieurs. Par exemple, si la nomination du commissaire aux comptes après la clôture de l'exercice N-1 l'a empêché d'assister aux inventaires physiques de l'exercice précédent et s'il n'a pu vérifier les quantités par des procédures d'audit complémentaires ; ou bien si le commissaire aux comptes n'a pu effectuer des procédures d'audit suffisantes sur une filiale située dans un pays en conflit ; ou bien encore si un incendie a détruit les pièces justificatives.
- imposées par les dirigeants. Par exemple, si la direction s'oppose aux demandes de confirmation des tiers envisagées par le commissaire aux comptes alors que celui-ci les a retenues comme technique de contrôle et considère que le refus de la direction n'est pas fondé<sup>80</sup>. Ce type de limitation devrait être rare dans la mesure notamment où il est de nature à constituer un délit d'entrave à l'exercice de la mission du commissaire aux comptes et donc à faire l'objet d'une révélation auprès du Procureur de la République.

L'absence de contrôle interne peut constituer une limitation au contrôle de l'exhaustivité des enregistrements et de leur fiabilité, dans la mesure où le commissaire aux comptes travaille par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection dont le volume est fonction notamment de la qualité du contrôle interne.

Le tableau ci-dessous synthétise les éléments à prendre en compte pour faire le choix entre l'expression d'une réserve pour limitation et d'une impossibilité de certifier, lorsque le commissaire aux comptes n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit qu'il a estimé nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes.

### Choix entre l'expression d'une réserve pour limitation et d'une impossibilité de certifier

	Incidence sur les comptes des limitations aux travaux du commissaire aux comptes		Formulation de la réserve suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause
Certification avec réserve (limitation)	Clairement circonscrite	ET	Oui
Impossibilité de certifier	Non clairement circonscrite	OU	Non

C'est donc le caractère clairement circonscrit<sup>81</sup> et l'importance de ces incidences, chiffrées ou potentielles, eu égard au montant du (des) poste(s) concerné(s) par la (les) limitation(s), à leur

<sup>80</sup> NEP 505, paragraphes 10 à 12.

<sup>81</sup> Comme précisé au paragraphe 3.3, sont « clairement circonscrites » les incidences qui, selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes :

- sont limitées à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques des comptes ;
- ne représentent pas une partie substantielle des comptes ; et
- ne sont pas fondamentales pour la compréhension de l'utilisateur des comptes.

nature et à leur caractère déterminant pour la compréhension des comptes, qui permettent au commissaire aux comptes de décider s'il y a lieu de certifier avec réserve(s) ou s'il est dans l'impossibilité de certifier.

#### 4.23 Multiples incertitudes

Dans certains cas extrêmes, la multiplicité des incertitudes peut conduire le commissaire aux comptes à être dans l'impossibilité de certifier les comptes.

Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de certifier lorsqu'il n'est pas en mesure d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

Ces cas extrêmes représentent des situations exceptionnelles qui se caractérisent par l'existence simultanée de plusieurs incertitudes dont les conséquences éventuelles apparaissent particulièrement significatives, notamment au regard des comptes pris dans leur ensemble. Compte tenu de l'incidence possible de ces incertitudes de nature à pouvoir remettre en cause l'ensemble des comptes, le commissaire aux comptes peut être conduit à considérer qu'il est dans l'impossibilité d'émettre une opinion sur lesdits comptes.

Ainsi, les impossibilités de certifier pour incertitudes exigent des circonstances tout à fait particulières se caractérisant par l'existence de multiples incertitudes qui :

- de par leur nombre et, le cas échéant, leurs effets potentiels liés, augmentent inévitablement la probabilité de survenance d'une issue défavorable pour l'entité qui y est confrontée ;
- de par leurs conséquences possibles sur les comptes, pris dans leur ensemble, sont de nature à pouvoir remettre profondément en cause l'image qu'elles donnent des résultats, de la situation financière ou du patrimoine de l'entité à la fin de l'exercice (ou de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation).

Une telle situation s'appréciera ainsi au regard des risques pesant sur le patrimoine de l'entité, et notamment sur son outil de production ou d'exploitation, sur sa capacité à dégager des résultats et, de manière plus générale, sur sa capacité à poursuivre normalement ses activités.

La multiplicité des incertitudes en cause conduit ainsi à prendre en considération, au-delà du critère habituel d'importance relative fondé généralement sur des références quantitatives, la probabilité de survenance d'une situation particulièrement dommageable pour l'entité, en tant que telle<sup>82</sup>.

Plusieurs incertitudes peuvent, chacune prise isolément, avoir des conséquences peu significatives mais avoir un effet cumulé particulièrement important.

Il n'est cependant pas exclu qu'une telle situation puisse provenir d'une seule incertitude dont l'importance serait telle qu'elle aurait les mêmes effets que ceux décrits ci-dessus.

---

<sup>82</sup> Bulletin CNCC n°102, p.324.

Tel serait le cas, par exemple, d'une situation dans laquelle une incertitude sur l'issue d'une action en justice aurait des conséquences économiques et financières d'une telle importance qu'elles feraient naître par ailleurs une incertitude sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité.

### *Exemple de multiples incertitudes :*

Une société de production dans le secteur chimique est poursuivie en dommages et intérêts. Les sommes en jeu, et notamment le montant des charges pour procéder aux actions de dépollution et le montant des investissements pour mettre en place des systèmes fiables de protection pour le futur, seraient d'une très grande importance si elle perdait son procès, ce qui est très probable.

Par ailleurs, la société a un différend avec ses principaux clients sur le caractère dangereux de certains produits livrés qui ne respecteraient pas les normes européennes. Il est également très probable que l'expertise en cours conduite à l'annulation de commandes très importantes pour un ou plusieurs des produits en cause.

Les montants concernés sont toutefois difficiles à estimer et, au moment de l'établissement du rapport, il n'existe pas d'éléments suffisants et appropriés permettant d'estimer le montant des provisions.

Par ailleurs, une issue très défavorable à chacune de ces deux incertitudes serait susceptible de mettre en cause la pérennité de l'activité de la société.

L'information est fournie en annexe.

Il est probable que, dans ce cas, le commissaire aux comptes déciderait d'être dans l'impossibilité de certifier les comptes pour incertitudes.

C'est au commissaire aux comptes, selon son évaluation de la situation et des incertitudes y afférentes, appréhendées dans le contexte général propre à l'entité, qu'il revient de décider si une impossibilité de certifier est plus appropriée, dans ce cas, qu'une observation dans une partie distincte de son rapport (rappelons ici qu'il n'est pas possible d'émettre une réserve pour incertitude ; en revanche, le commissaire aux comptes a la possibilité de formuler une observation renvoyant à une note de l'annexe où l'incertitude est décrite (voir chapitre 6 ci-après)).

#### **4.24 Lien entre l'expression de l'opinion et l'obligation de révélation de faits délictueux**

Un refus de certifier amène le commissaire aux comptes à s'interroger sur la constitution ou non du délit de publication ou de présentation de comptes annuels ne donnant pas une image fidèle<sup>83</sup>. Il n'existe pas de délit équivalent pour les comptes consolidés. Le cas échéant, le commissaire aux comptes s'interrogera sur la constitution du délit de fausse information (code monétaire et financier, article L.465-3-2).

---

<sup>83</sup> Articles L.242-6-2°, L.244-1, L.241-3-3° et L.243-1 du code de commerce.

Dans le cas d'une impossibilité de certifier pour limitation, lorsque les limitations sont le fait de la direction de l'entité, le commissaire aux comptes s'interrogera sur la constitution du délit d'entrave (article L.820-4, 2° du code de commerce).

En revanche, les motifs entraînant une impossibilité de certifier dans les cas de limitation, lorsqu'elle n'est pas le fait de l'entité, ainsi que dans le cas d'incertitudes multiples, ne conduisent pas nécessairement à une révélation de faits délictueux.

#### 4.25 Information de l'AMF et des autres autorités de contrôle

L'article L.621-22 II al.2 du code monétaire et financier prévoit que :

*« Les commissaires aux comptes des personnes mentionnées à l'alinéa précédent [personnes dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé] informent l'autorité de tout fait ou décision justifiant leur intention de refuser la certification des comptes. »*

L'article L.621-22 VI du code monétaire et financier prévoit également que :

*« Les dispositions du présent article sont applicables aux commissaires aux comptes de personnes dont les titres financiers sont offerts au public sur un système multilatéral de négociation soumis aux dispositions du II de l'article L. 433-3.<sup>84</sup> »*

Ces dispositions ont fait l'objet d'un guide de lecture « Les relations entre les commissaires aux comptes et l'AMF ». Ce guide indique notamment (paragraphe 2.2.1.) qu' « *il est également vivement recommandé au commissaire aux comptes d'informer l'AMF de tout fait ou décision de nature à justifier son intention d'émettre une opinion assortie d'une ou plusieurs réserves.* »

Des dispositions analogues sont également prévues, en cas de réserves ou de refus de certifier, notamment pour les commissaires aux comptes :

- de sociétés de gestion de portefeuille, vis-à-vis de l'AMF (article L.621-23 du code monétaire et financier) ;
- d'entités visées à l'article L.612-2-I du code monétaire et financier (établissements de crédit, entreprises d'investissement, mutuelles, entreprises d'assurance, ...), vis-à-vis de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (article L.612-44-II du code monétaire et financier).

Ces dispositions ont fait l'objet d'un guide de lecture « Guide des relations entre l'ACPR et les commissaires aux comptes ».

En outre, la CNCC considère que ces obligations d'informations des autorités de contrôle s'étendent également en cas d'impossibilité de certifier.

---

<sup>84</sup> Sont visées les offres au public sur Euronext Growth. Ne sont pas concernés les placements privés sur ce même marché.

## 4.3 MOTIVATION DE LA RÉSERVE, DU REFUS OU DE L'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER

### 4.31 Réserve

#### 4.31.1 Pour désaccord

« Lorsque le commissaire aux comptes précise les motifs de la réserve pour désaccord, il quantifie au mieux les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées ou bien indique les raisons pour lesquelles il ne peut les quantifier. »<sup>85</sup>.

Les indications chiffrées précisent généralement l'incidence sur le(s) poste(s) des comptes concerné(s) et sur le résultat de l'exercice, en quantifiant au mieux l'incidence de l'anomalie non corrigée.

#### 4.31.2 Pour limitation

Le paragraphe 6 de la NEP 700 indique qu'il convient de préciser « le motif ». Dans la pratique il est d'usage que le commissaire aux comptes expose la nature de la limitation à ses travaux en précisant :

- les circonstances qui l'ont empêché de mettre en œuvre les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes ;
- l'impossibilité de collecter des éléments suffisants et appropriés par des procédures d'audit complémentaires ;
- le cas échéant, le montant du (des) poste(s) des comptes concerné(s) par la limitation.

La présentation préconisée par la CNCC est identique en cas de réserve pour désaccord ou pour limitation et est la suivante :

#### **Fondement de l'opinion avec réserve**

##### **Motivation de la (des) réserve(s)**

*[Réserve pour désaccord : préciser le(s) motif(s) de la (des) réserve(s) pour désaccord, et quantifier au mieux les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées ou bien indiquer les raisons pour lesquelles elles ne peuvent être quantifiées].*

*[ou Réserve pour limitation : indiquer et décrire les limitations à l'exercice de la mission].*

##### **Référentiel d'audit**

...

##### **Indépendance**

...

---

<sup>85</sup> NEP 700, paragraphe 10.

#### 4.32 Refus de certifier

« Lorsque le commissaire aux comptes précise les motifs du refus de certifier pour désaccord, il quantifie, lorsque cela est possible, les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées. »<sup>86</sup>

La présentation suivante est préconisée par la CNCC :

##### **Fondement du refus de certifier**

##### **Motivation du refus de certifier**

*[Préciser les motifs du refus de certifier pour désaccord et quantifier, lorsque cela est possible, les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées].*

##### **Référentiel d'audit**

...

##### **Indépendance**

...

#### 4.33 Impossibilité de certifier

Le paragraphe 6 de la NEP 700 indique qu'il convient de préciser « le motif » de l'impossibilité de certifier. Dans la pratique il est d'usage que le commissaire aux comptes expose la nature de la limitation à ses travaux ou les multiples incertitudes, en précisant :

- en cas de limitation :
  - les circonstances qui l'ont empêché de mettre en œuvre les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes ;
  - l'impossibilité de collecter des éléments suffisants et appropriés par des procédures d'audit complémentaires.
- en cas de multiples incertitudes :
  - la description de ces incertitudes.
- en cas de limitation et de multiples incertitudes :
  - le cas échéant, le montant du (des) poste(s) des comptes concerné(s) par la limitation / les multiples incertitudes.

---

<sup>86</sup> NEP 700, paragraphe 13.

La présentation suivante est préconisée par la CNCC :

### **Fondement de l'impossibilité de certifier**

*[Préciser les motifs de l'impossibilité de certifier (limitations ou multiples incertitudes)].*

*Nb : les sous-parties « référentiel d'audit et « indépendance » ne figurent pas dans cette partie du rapport*

#### 4.4 SUIVI DE LA RÉSERVE, DU REFUS OU DE L'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER DE L'EXERCICE PRÉCÉDENT

##### 4.41 Principe

Bien que la certification ne porte que sur les comptes de l'exercice écoulé<sup>87</sup>, la nécessité d'assurer le suivi de la réserve ou du refus de certifier ou bien encore de l'impossibilité de certifier revêt une importance particulière dans la mesure où les comptes sont présentés sous forme comparative.

En l'absence de disposition normative sur ce sujet, la CNCC considère que, lorsque le rapport sur les comptes de l'exercice précédent comporte une réserve, un refus ou une impossibilité de certifier, le commissaire aux comptes devrait examiner les conséquences éventuelles de cette situation sur les comptes de l'exercice afin de déterminer quelles peuvent être les incidences sur son rapport. Il devrait notamment examiner si les causes ayant conduit à la formulation de la réserve, du refus ou de l'impossibilité de certifier subsistent, ou si les anomalies précédemment constatées ont été corrigées ou ont disparu ou encore si la limitation de l'étendue des travaux ou les multiples incertitudes ne subsiste(nt) plus.

##### 4.42 Situations possibles

La nature de la mention, ou l'absence de mention, relative au suivi de la réserve, du refus de certifier ou de l'impossibilité de certifier dans le rapport du commissaire aux comptes varie en fonction des situations suivantes :

- l'anomalie ayant donné lieu à une réserve, un refus de certifier ou une impossibilité de certifier subsiste ;
- l'anomalie a été corrigée ou n'existe plus et :
  - sa disparition n'a pas d'impact sur les comptes de l'exercice,
  - sa disparition a un impact sur les comptes de l'exercice.

Ces diverses situations sont reprises ci-après en fonction des différents motifs de réserve (désaccord ou limitation). Le même type de raisonnement est applicable pour les diverses situations ayant entraîné un refus ou une impossibilité de certifier.

---

<sup>87</sup> Voir paragraphe 2.23 de la présente note d'information.

#### 4.43 Position du commissaire aux comptes

##### 4.43.1 Réserve pour désaccord ou refus de certifier

- a) Le ou les motifs de désaccord ayant conduit le commissaire aux comptes à formuler une réserve ou un refus de certifier dans le rapport de l'exercice précédent subsiste(nt) et continue(nt) d'affecter les comptes de l'exercice

Le commissaire aux comptes formule une réserve ou un refus de certifier de même nature en précisant qu'une réserve ou un refus de certifier identique avait été formulé sur les comptes de l'exercice précédent.

- b) Le ou les motifs de désaccord ayant conduit le commissaire aux comptes à formuler une réserve ou un refus de certifier dans le rapport de l'exercice précédent ne subsiste(nt) plus dans les comptes de l'exercice, les anomalies précédemment constatées ayant été corrigées ou ayant disparu

Lorsque les comptes sont affectés, pour un montant significatif, par les corrections effectuées à la suite de la réserve ou du refus de certifier au titre de l'exercice précédent, le commissaire aux comptes vérifie que le traitement comptable de la correction d'erreur (comptabilisation, présentation et information communiquée dans l'annexe) est conforme aux dispositions du référentiel comptable applicable.

Si tel est le cas, le commissaire aux comptes estime si ce point relève d'une justification des appréciations au regard de la NEP 701<sup>88</sup> ou de la NEP 702<sup>89</sup>.

Si tel n'est pas le cas, il peut estimer utile d'attirer l'attention sur l'information donnée dans l'annexe, dans la partie distincte de son rapport relative aux observations.

Si le traitement comptable de la correction d'erreur n'est pas conforme au référentiel comptable applicable, le commissaire aux comptes formule une réserve pour désaccord ou un refus de certifier.

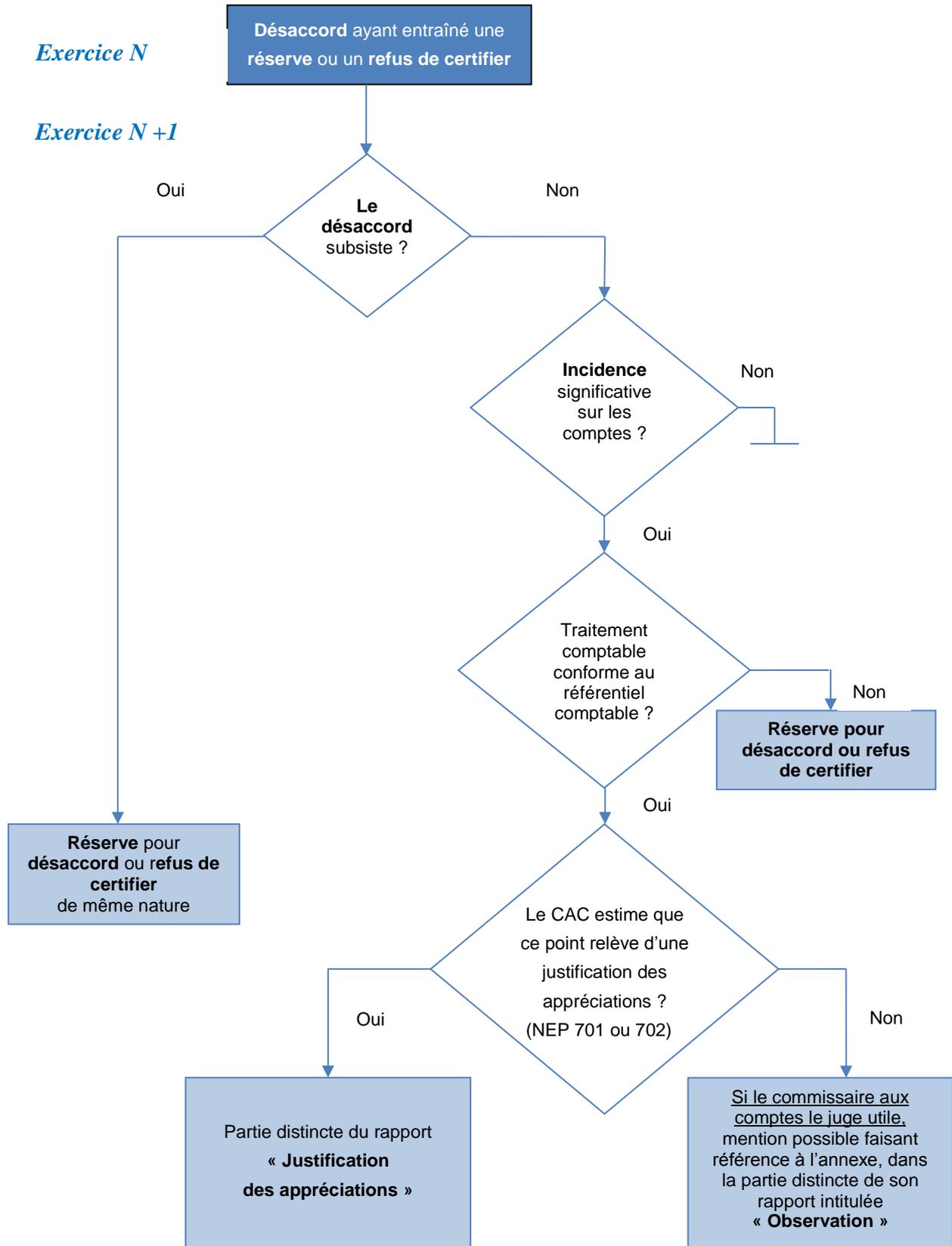
Lorsque les comptes ne sont pas affectés, pour un montant significatif, par les corrections effectuées à la suite de la réserve ou du refus de certifier au titre de l'exercice précédent, il n'y a aucune incidence sur l'annexe ou sur le rapport du commissaire aux comptes.

---

<sup>88</sup> NEP 701 - *Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public.*

<sup>89</sup> NEP 702 - *Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public.*

## Réserve pour désaccord ou refus de certifier



#### **4.43.2 Réserve ou impossibilité de certifier pour limitation à l'étendue des travaux**

A) *La limitation à l'étendue des travaux portant sur les comptes de l'exercice précédent subsiste sur les comptes de l'exercice*

Le commissaire aux comptes formule une réserve ou une impossibilité de certifier de même nature sur les comptes de l'exercice en précisant qu'une réserve ou une impossibilité de certifier avait été formulée pour le même motif sur les comptes de l'exercice précédent.

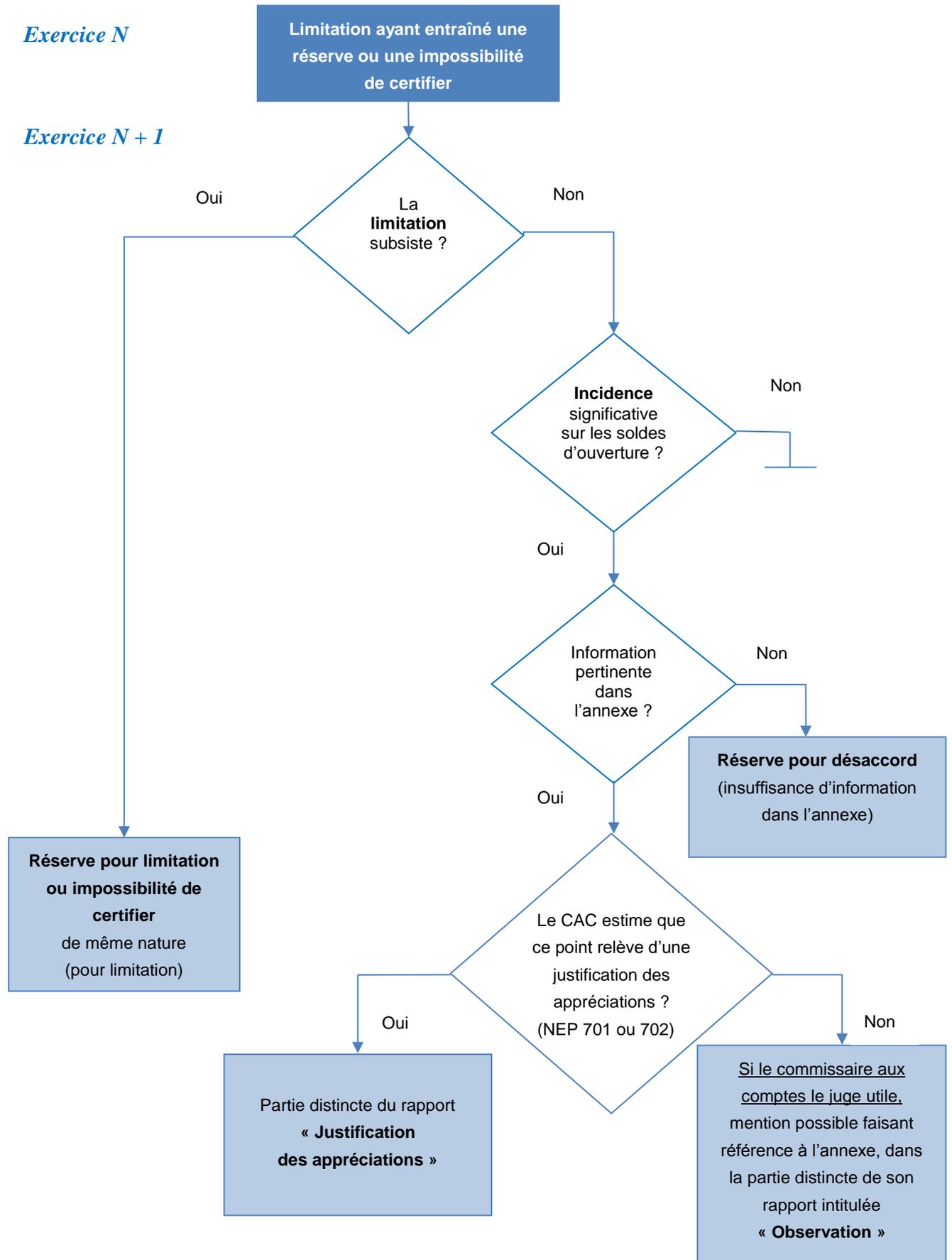
B) *La limitation à l'étendue des travaux portant sur les comptes de l'exercice précédent ne subsiste plus mais les travaux réalisés ont fait apparaître un impact significatif sur les soldes d'ouverture et, le cas échéant, sur le résultat de l'exercice*

Si l'information est donnée de manière pertinente dans l'annexe et que le commissaire aux comptes n'estime pas nécessaire de justifier de ses appréciations sur ce point, il peut estimer utile d'attirer l'attention sur l'information donnée dans l'annexe, dans la partie distincte de son rapport relative aux observations. Si l'information n'est pas donnée ou n'est pas pertinente, il devrait formuler une réserve pour désaccord en raison de l'absence ou de l'insuffisance de l'information dans l'annexe.

C) *La limitation à l'étendue des travaux portant sur les comptes de l'exercice précédent n'existe plus sur les comptes de l'exercice et les travaux réalisés ont permis de s'assurer que les soldes d'ouverture ne comportaient pas d'anomalies significatives.*

Dans ce cas, il n'y a aucune incidence sur l'annexe ou sur le rapport du commissaire aux comptes.

## Réserve ou impossibilité de certifier pour limitation à l'étendue des travaux



#### **4.43.3 Impossibilité de certifier en raison de multiples incertitudes**

A) *Les multiples incertitudes ayant conduit à une impossibilité de certifier les comptes de l'exercice précédent continuent d'exister à la fin de l'exercice.*

Dans ce cas, le commissaire aux comptes devrait formuler une impossibilité de certifier de même nature en précisant qu'une impossibilité identique avait été formulée sur les comptes de l'exercice précédent.

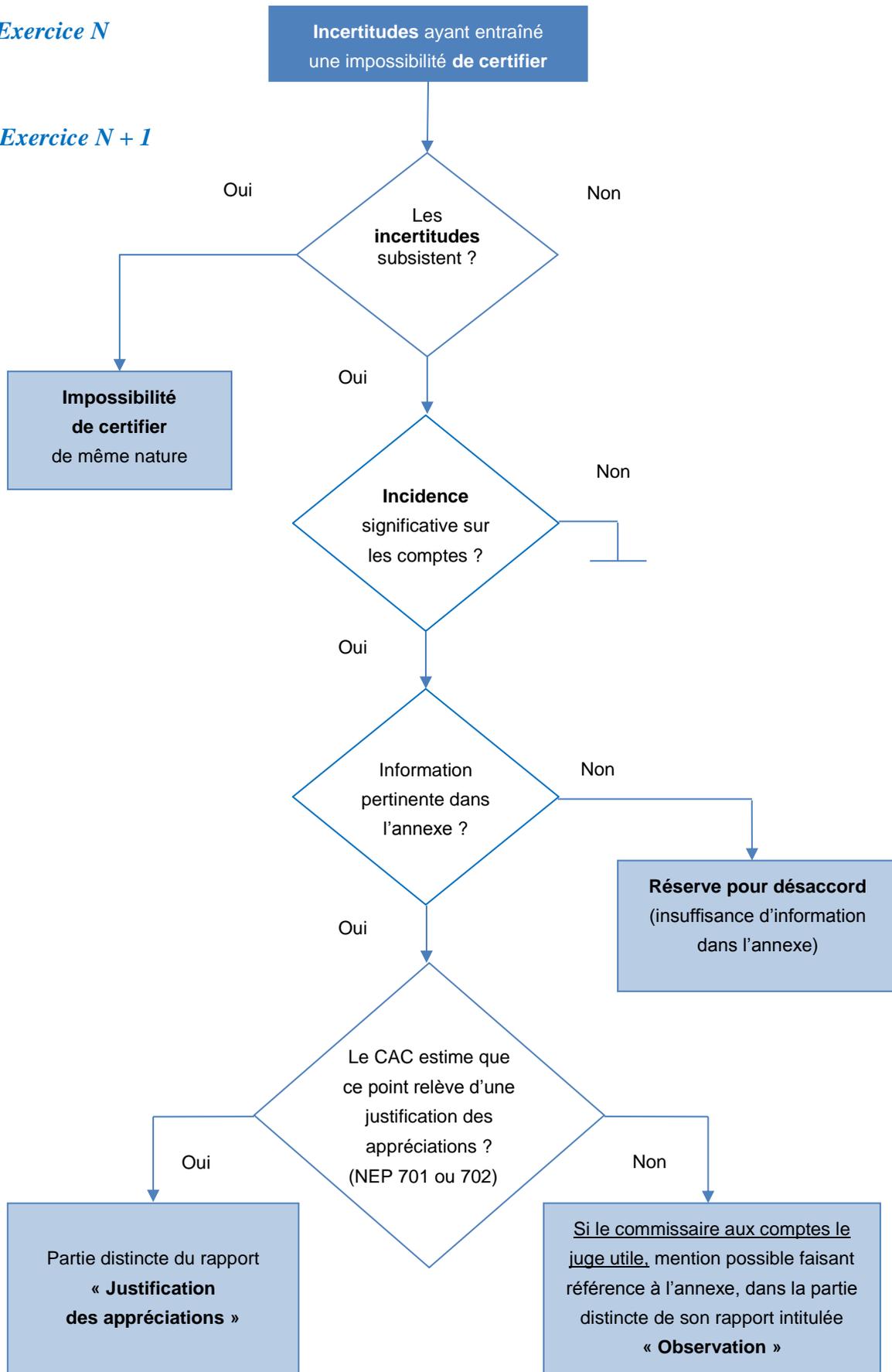
B) *Les multiples incertitudes ayant conduit à une impossibilité de certifier n'existent plus à la fin de l'exercice car elles se sont dénouées au cours de l'exercice.*

Dans ce cas, le commissaire aux comptes n'a pas à assurer dans son rapport le suivi de l'impossibilité de certifier formulée sur les comptes de l'exercice précédent. Si l'information est donnée de manière pertinente dans l'annexe et que le commissaire aux comptes n'estime pas nécessaire de justifier de ses appréciations sur ce point, il peut estimer utile d'attirer l'attention sur l'information donnée dans l'annexe sur la levée des incertitudes, dans la partie distincte de son rapport relative aux observations.

## Impossibilité de certifier en raison de multiples incertitudes

*Exercice N*

*Exercice N + 1*



Le paragraphe 19 c) de la NEP 700 précise que le rapport du commissaire aux comptes comporte dans la partie distincte relative au fondement de l'opinion « - *une sous-partie relative au référentiel d'audit incluant les normes d'exercice professionnel conformément auxquelles la mission a été accomplie ;* »

Cette sous-partie est ainsi rédigée :

##### **Référentiel d'audit**

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. (...).

La précision qu'il s'agit de normes professionnelles « applicables en France » permet d'attirer l'attention du lecteur étranger sur le fait que ces normes ne sont pas celles dont il est familier dans son environnement habituel.

Les contrôles effectués par le commissaire aux comptes sont ceux lui permettant de fonder son opinion sur les comptes. Il n'est pas nécessaire de faire une description détaillée de ces contrôles ; il suffit de faire référence aux normes d'exercice professionnel.

Il appartient cependant au commissaire aux comptes de choisir et d'adapter ses techniques de contrôle, en fonction des caractéristiques et des particularités de l'entité : taille, activité, circonstances, importance relative des opérations et soldes comptables, etc. C'est la raison pour laquelle il précise que ce choix lui appartient, en indiquant qu'il estime que les éléments qu'il a collectés sont suffisants et appropriés pour fonder son opinion.

Le caractère suffisant et approprié des éléments collectés s'apprécie au regard des dispositions de la NEP 500 – *Caractère probant des éléments collectés*.

En cas d'impossibilité de certifier, il convient de noter que cette sous-partie « Référentiel d'audit » est supprimée de la partie « Fondement de l'opinion ». La partie concernant les responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels intègre alors la précision suivante : « Il nous appartient d'effectuer un audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France et d'établir un rapport sur les comptes annuels. ». Indépendance

L'article R.823-7 du code de commerce prévoit que le commissaire aux comptes respecte, lorsque la certification concerne les comptes d'une entité d'intérêt public, les exigences de l'article 10 du règlement (UE) n°537/2014 relatif au rapport d'audit, et notamment celles mentionnées :

- au 10.2 f<sup>90</sup> concernant l'absence de fourniture de services, autres que la certification des comptes, interdits et sur l'indépendance vis-à-vis de l'entité contrôlée ;

---

<sup>90</sup> Article 10.2 f) du règlement « il [le rapport d'audit] atteste qu'il n'a pas été fourni de services autres que d'audit interdits visés à l'article 5, paragraphe 1, et que les contrôleurs légaux des comptes ou les cabinets d'audit sont restés indépendants vis-à-vis de l'entité contrôlée au cours de l'audit ; »

- au 10.2 g<sup>91</sup> concernant l'indication des services autres que la certification des comptes fournis à l'entité contrôlée ou à ses filiales et qui n'ont pas été communiqués dans le rapport de gestion ou l'annexe des comptes.

Le paragraphe 19 c) de la NEP 700 précise ainsi que le rapport du commissaire aux comptes comporte dans la partie distincte relative au fondement de l'opinion :

*« - une sous-partie attestant qu'il n'a pas été fourni de services autres que la certification des comptes interdits visés au code de déontologie et que le commissaire aux comptes est resté indépendant vis-à-vis de l'entité contrôlée au cours de sa mission ; »*

En outre, s'agissant des entités EIP, le paragraphe 20 de la NEP 700 précise :

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

- (...);
- *il indique les services, autres que la certification des comptes, qui ont été fournis par le commissaire aux comptes à l'entité contrôlée et aux entités qu'elle contrôle au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, et qui n'ont pas été communiqués dans le rapport de gestion ou l'annexe des comptes. »*

La sous-partie relative à l'indépendance est ainsi rédigée dans le rapport sur les comptes annuels et consolidés :

#### 4.51 Dans les personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public

##### **Indépendance**

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du ... [date du début de l'exercice] à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

En cas d'impossibilité de certifier, il convient de noter que cette sous-partie « Indépendance » est supprimée de la partie « Fondement de l'opinion ». La partie concernant les responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels intègre alors la précision suivante :

Nous avons réalisé notre mission dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du ... [date du début de l'exercice] à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

---

<sup>91</sup> Article 10.2 g) du règlement (UE) n°537/2014 : « il [le rapport d'audit] indique les services, outre le contrôle légal des comptes, qui ont été fournis par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit, à l'entité contrôlée et sa ou ses filiales, et qui n'ont pas été communiqués dans le rapport de gestion ou les états financiers. »

### ***Indépendance***

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du ... *[date du début de l'exercice]* à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par l'article 5, paragraphe 1, du règlement (UE) n° 537/2014 ou par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

*[Le cas échéant]* Par ailleurs, les services autres que la certification des comptes que nous avons fournis au cours de l'exercice à votre société et aux entités qu'elle contrôle<sup>92</sup> et qui ne sont pas mentionnés dans le rapport de gestion ou l'annexe des comptes annuels<sup>93</sup> sont les suivants :

*[indication des services autres que la certification des comptes fournis par chaque commissaire aux comptes].*

En cas d'impossibilité de certifier, il convient de noter que cette sous-partie « Indépendance » est supprimée de la partie « Fondement de l'opinion ». La partie concernant les responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels intègre alors la précision suivante :

Nous avons réalisé notre mission dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du ... *[date du début de l'exercice]* à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par l'article 5, paragraphe 1, du règlement (UE) n° 537/2014 ou par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

*[Le cas échéant]* Par ailleurs, les services autres que la certification des comptes que nous avons fournis au cours de l'exercice à votre société et aux entités qu'elle contrôle<sup>94</sup> et qui ne sont pas mentionnés dans le rapport de gestion ou l'annexe des comptes annuels sont les suivants :

*[indication des services autres que la certification des comptes fournis par chaque commissaire aux comptes].*

---

<sup>92</sup> Le règlement (UE) n° 537/2014 parle de « filiales ». Selon l'article L.233-1 du code de commerce, une filiale est une société dont plus de la moitié du capital est détenue par l'entité auditée. Par cohérence avec le périmètre retenu pour les obligations relatives aux SACC et afin de lever toute ambiguïté, le terme « filiales » a été remplacé par « entités contrôlées par elle ».

<sup>93</sup> S'il s'agit de comptes consolidés : « *[Le cas échéant]* Par ailleurs, les services autres que la certification des comptes que nous avons fournis au cours de l'exercice à votre société et aux entités qu'elle contrôle et qui ne sont pas mentionnés dans le rapport de gestion ou l'annexe des comptes consolidés sont les suivants :

*[indication des services autres que la certification des comptes fournis par chaque commissaire aux comptes] »*

<sup>94</sup> Le règlement (UE) n° 537/2014 parle de « filiales ». Selon l'article L.233-1 du code de commerce, une filiale est une société dont plus de la moitié du capital est détenue par l'entité auditée. Par cohérence avec le périmètre retenu pour les obligations relatives aux SACC et afin de lever toute ambiguïté, le terme « filiales » a été remplacé par « entités contrôlées par elle ».

## 5 INCERTITUDE SIGNIFICATIVE LIÉE À DES ÉVÉNEMENTS OU A DES CIRCONSTANCES SUSCEPTIBLES DE METTRE EN CAUSE LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

---

### 5.1 CONTENU

La NEP 700 relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés prévoit, dans son paragraphe 19 c) que, le cas échéant, le rapport sur les comptes annuels ou consolidés comporte une partie distincte relative à des incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation.

Dans cette partie placée avant la justification de ses appréciations, le commissaire aux comptes :

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

Par ailleurs, en ce qui concerne le lien entre la justification des appréciations et les incertitudes significatives liées à des événements ou circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, se référer au 7.8.

### 5.2 INCERTITUDE SIGNIFICATIVE LIÉE À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

#### 5.21 Définition

La NEP 570 relative à la continuité d'exploitation définit au paragraphe 4 la notion d'incertitude significative :

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

Il peut exister des cas où, bien que des événements ou circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation aient été identifiés, le commissaire aux comptes conclut que pour autant ils n'engendrent pas une incertitude significative.

#### 5.22 Traitement dans le rapport

La NEP 570 prévoit :

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

*13. Si tel est le cas, et en application des dispositions de l'article R. 823-7 du code de commerce, le commissaire aux comptes précise dans son rapport l'incertitude significative*

*liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation.*

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

En pratique, lorsque la situation n'est pas définitivement compromise mais dépend de la réalisation de certaines conditions (par exemple : obtention de commandes, d'une ligne de crédit, du soutien de la société mère...) et que l'annexe comporte une information pertinente, deux cas sont à distinguer, selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes :

- le commissaire aux comptes inclut dans son rapport une partie distincte, intitulée « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation » ;
- dans certaines situations plus exceptionnelles, le commissaire aux comptes peut être conduit à formuler une impossibilité de certifier les comptes en raison de multiples incertitudes.

En effet, la NEP 700 prévoit au paragraphe 14 :

« (...) »

*D'autre part, lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes, dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites. »*

Le caractère pertinent de l'information donnée dans l'annexe sur la nature et les implications de cette incertitude significative, prévue par le paragraphe 4 de la NEP 570, est apprécié par le commissaire aux comptes au regard de :

- la description des principaux faits ou situations à l'origine de cette incertitude significative ;
- la description des plans d'action engagés par la direction de l'entité pour y faire face ;
- la mention qu'en conséquence l'entité pourrait ne pas être en mesure de réaliser ses actifs et de régler ses dettes dans le cadre normal de son activité.

La formulation de la partie distincte du rapport relative à l'incertitude significative liée à la continuité d'exploitation peut prendre la forme suivante :

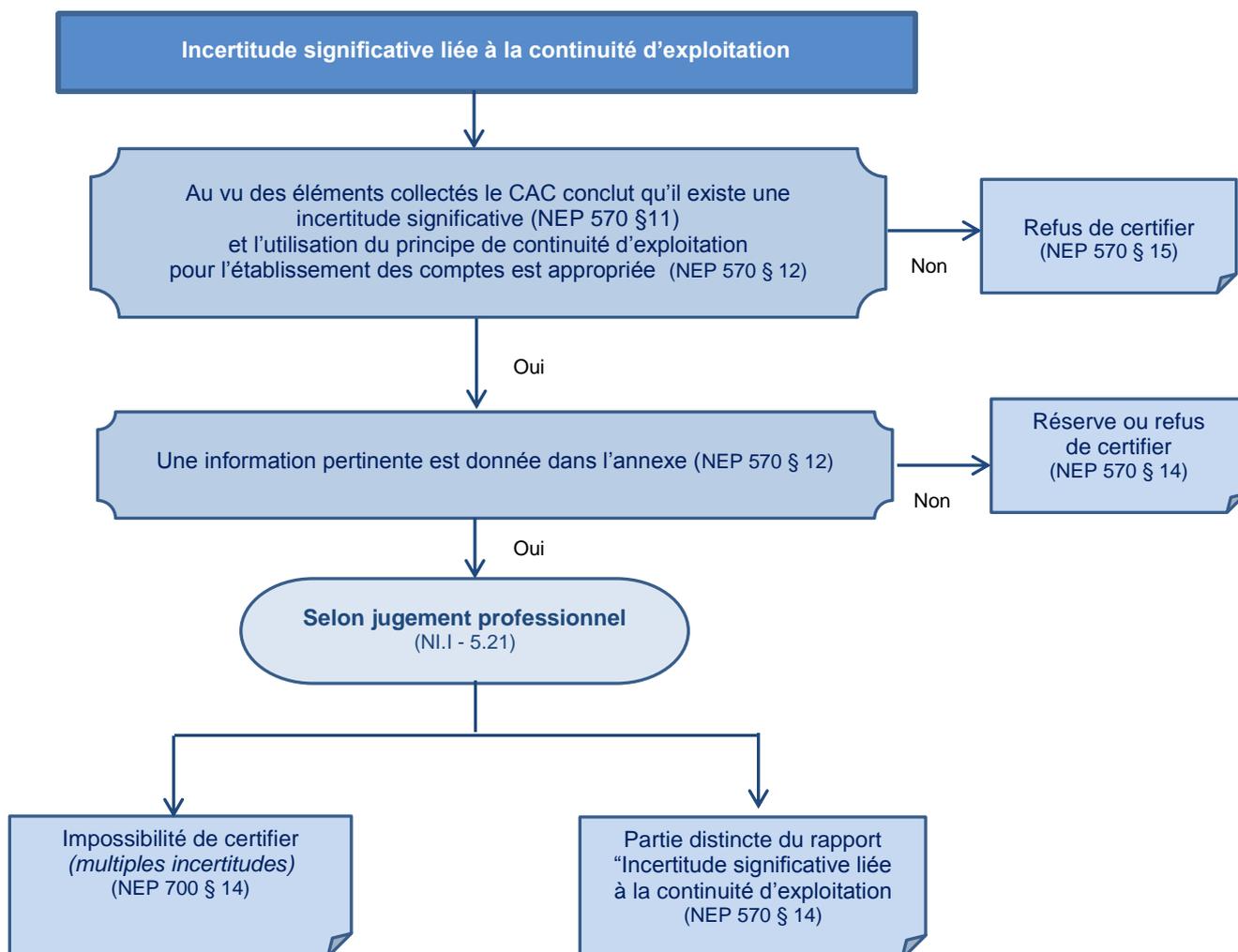
Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur l'incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation décrite dans la note XX de l'annexe des comptes annuels [ou : consolidés].

Dans le cas où le commissaire aux comptes considère que les informations données dans l'annexe au titre de cette incertitude significative pesant sur la continuité d'exploitation ne sont pas pertinentes, le paragraphe 14 de la NEP 570 prévoit :

(...)

- il formule une certification avec réserve ou un refus de certifier conformément à la norme d'exercice professionnel relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés ; et

- il indique dans la partie de son rapport relative au fondement de l'opinion qu'il existe une incertitude significative susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation et que les comptes ne donnent pas d'information pertinente sur cette incertitude significative.



### 5.3 CONTINUITÉ D'EXPLOITATION DÉFINITIVEMENT COMPROMISE

La continuité d'exploitation est définitivement compromise lorsqu'une décision de cessation d'activité a été prise ou a été formellement engagée par les dirigeants, ou lorsqu'une décision judiciaire a été prononcée visant à mettre un terme aux activités de l'entité.

Lorsque la continuité d'exploitation est définitivement compromise du fait d'une décision visant à la liquidation de la société, les comptes sont établis en valeurs liquidatives<sup>95</sup> et le commissaire aux comptes formule une observation au titre du changement de méthode, dès lors qu'il en est fait mention dans l'annexe (cf. 6.8). À défaut d'une telle mention, il en tire les conséquences sur son opinion.

Lorsque les comptes ne sont pas établis en valeurs liquidatives, le commissaire aux comptes formule un refus de certifier<sup>96</sup> et ce, quand bien même l'annexe préciserait que le principe de continuité d'exploitation doit être abandonné. Lorsque les incidences chiffrées des ajustements ne peuvent être déterminées, il l'indique dans son rapport.

Dans le cas particulier où l'évaluation et la présentation des comptes en valeurs historiques ne feraient pas apparaître de différences significatives avec une évaluation et une présentation en valeurs liquidatives, le commissaire aux comptes attire l'attention sur l'information fournie dans l'annexe, dans la partie distincte de son rapport relative aux observations, située avant la justification de ses appréciations.

Une telle situation pourrait exister dans une entité où la valeur nette comptable des actifs serait proche de leur valeur liquidative et où les coûts de liquidation seraient quasiment inexistantes (par exemple, absence de coûts de licenciement).

Lorsque la décision est prise après la clôture de l'exercice, il convient de se référer au 1.43 de la note d'information de la CNCC NI II – *Le commissaire aux comptes et les événements postérieurs à la clôture de l'exercice* pour les conséquences, sur les comptes et sur le rapport, de la survenance entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes, d'un événement compromettant irrémédiablement la continuité d'exploitation.

### 5.4 LIEN AVEC LA PROCÉDURE D'ALERTE

La continuité d'exploitation est un principe utilisé à la fois par les dirigeants pour l'arrêté des comptes et par le commissaire aux comptes pour la certification des comptes et pour apprécier la nécessité de déclencher la procédure d'alerte.

---

<sup>95</sup> La Commission des études comptables a saisi le Conseil National de la Comptabilité sur les conséquences de l'abandon du principe de continuité de l'exploitation sur les états financiers établis selon les principes comptables français (comptes individuels et consolidés) et selon les normes IFRS. En effet les textes législatifs et comptables français ne définissent pas les situations dans lesquelles les états financiers d'une entité ne peuvent plus être établis selon le principe de continuité de l'exploitation. En outre, ils ne précisent pas les conventions comptables à utiliser pour établir ces états financiers (valeurs liquidatives, provisions pour des restructurations inéluctables et non encore formellement décidées, etc.). A la date de publication de la présente note d'information, le normalisateur comptable n'a pas pris position sur le sujet. Se reporter pour plus de précisions à la note d'information de la CNCC NI II - *Le commissaire aux comptes et les événements postérieurs à la clôture de l'exercice* (cf. 1.431).

<sup>96</sup> Le § 15 de la NEP 570 prévoit : « Lorsque les comptes sont établis dans une perspective de continuité d'exploitation, mais que le commissaire aux comptes estime que l'application par la direction du principe de continuité d'exploitation est inappropriée, il refuse de certifier les comptes. »

La NEP 570 - *Continuité d'exploitation* précise, au § 16 : « *Lorsque, au cours de sa mission, le commissaire aux comptes relève des faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation, il met en œuvre la procédure d'alerte lorsque les dispositions légales et réglementaires le prévoient.* »

La procédure d'alerte et la mission de certification des comptes sont deux obligations différentes qui sont conduites parallèlement dans le cadre de la mission du commissaire aux comptes.

Les mêmes faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation peuvent ainsi aboutir :

- d'une part, à mettre en œuvre la procédure d'alerte ;
- d'autre part, à attirer l'attention sur l'information donnée dans l'annexe dans la partie distincte du rapport relative à des incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation ou à formuler un refus ou une impossibilité de certifier les comptes.

Ces deux conséquences découlant d'une même analyse de la continuité d'exploitation, il ne peut y avoir de contradiction entre elles (se reporter pour plus de précisions au chapitre 5 de la note d'information de la CNCC NI III – *Le commissaire aux comptes et l'alerte*).

### 6.1 CONTENU

La NEP 700 - Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés précise :

*« 07. Conformément à la faculté qui lui est donnée par l'article R.823-7 du code de commerce, le commissaire aux comptes formule, s'il y a lieu, toute observation utile.*

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

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

*Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation lorsque des dispositions légales et réglementaires le prévoient. Cette situation se présente, par exemple, en cas de changement de méthodes comptables survenu dans les comptes annuels au cours de l'exercice.*

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

### 6.2 NATURE DES OBSERVATIONS

Les observations ont pour but de souligner, ou d'attirer l'attention du lecteur, sur une information donnée dans l'annexe.

Les observations ne doivent pas conduire à remettre en cause l'opinion exprimée.

Certaines de ces observations sont systématiques, d'autres facultatives dans les limites précisées au 6.4 ci-après :

- systématiques :
  - changement de méthodes comptables (voir 6.8 ci-après) ;
- facultatives, par exemple en cas de :
  - changement d'estimations ayant une incidence significative et de modalités d'application ;
  - suivi de réserve, de refus ou d'impossibilité de certifier de l'exercice précédent (voir 4.4 ci-dessus).

Un usage trop fréquent des observations facultatives est de nature à en affaiblir la portée. C'est pourquoi la formulation d'une observation devrait être limitée aux situations où le commissaire aux comptes estime nécessaire d'attirer l'attention du lecteur sur un point essentiel pour sa compréhension des comptes.

### 6.3 LIEN AVEC L'OPINION

Le paragraphe 7 de la NEP 700 prévoit notamment que le commissaire aux comptes :

- formule, s'il y a lieu, toute observation utile dans son rapport, conformément à l'article R.823-7 du code de commerce ;
- formule systématiquement une observation lorsque des dispositions légales et réglementaires le prévoient.

Une observation, systématique ou facultative, peut ainsi trouver sa place dans la partie du rapport relative aux observations, quelle que soit l'opinion exprimée par le commissaire aux comptes.

### 6.4 LIEN AVEC LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS

Lorsque le commissaire aux comptes détermine qu'un élément concernant les comptes nécessite une explication des appréciations (entités Non EIP) ou qu'un risque d'anomalies significatives est un point clé de l'audit (entités EIP), cet élément / point n'est pas mentionné dans la partie du rapport relative aux observations, à l'exception des cas où des dispositions légales et réglementaires le prévoient, c'est-à-dire en pratique en cas de changement de méthode comptable (cf. 7.7 de la présente note d'information).

### 6.5 PRÉCAUTIONS À PRENDRE

La rédaction d'une observation nécessite certaines précautions :

- le commissaire aux comptes n'a pas à répéter une information contenue dans l'annexe. L'observation permet, au moyen d'un renvoi, d'attirer l'attention du lecteur sur un point particulier qui affecte de façon significative la compréhension des comptes et qui est décrit de manière pertinente dans l'annexe ;
- une information dans l'annexe ne peut en aucun cas se substituer à un traitement comptable inapproprié et une observation ne peut pas être une réserve « déguisée » ; il en serait ainsi, par exemple, d'une observation qui renverrait à une note de l'annexe révélant un traitement comptable inapproprié ;
- face à l'absence d'une information significative, le commissaire aux comptes n'a pas à se substituer à l'entité, puisqu'il ne peut pas dispenser d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants<sup>97</sup> ; si l'absence d'une telle information a une incidence sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle que donnent les comptes, elle a forcément une incidence sur l'expression de l'opinion du commissaire aux comptes, sous la forme d'une réserve ou d'un refus de certifier.

En conséquence, l'observation formulée renvoie à l'annexe de façon succincte. Toute absence de référence à une note de l'annexe et/ou tout complément d'information ou d'explication apporté par le commissaire aux comptes sont à proscrire car ils mettraient en évidence une insuffisance d'information dans l'annexe, devant entraîner une réserve ou un refus de certifier.

---

<sup>97</sup> NEP 700, paragraphe 07.

## 6.6 PLACE ET FORMULATION DES OBSERVATIONS

### 6.61 Place

Afin d'éviter toute confusion avec une réserve, un refus ou une impossibilité de certifier, la partie distincte du rapport relative aux observations :

- est située avant la justification des appréciations (cf. NEP 700 § 07) ;
- précise que celle-ci ne remet pas en cause l'opinion exprimée par le commissaire aux comptes.

### 6.62 Formulation

Ayant pour objectif d'attirer l'attention du lecteur sur un point concernant les comptes et exposé de manière pertinente dans l'annexe, l'observation, après avoir précisé que l'opinion du commissaire aux comptes n'est pas remise en cause, fait référence à la note où le point est effectivement développé dans l'annexe.

La formulation préconisée par la CNCC est la suivante :

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur le point suivant exposé dans la note XX de l'annexe des comptes annuels [ou : consolidés] concernant ... [Exposer le point concerné].

Sont développées ci-après les situations concernant :

- les incertitudes autres que les incertitudes significatives liées à la continuité d'exploitation (6.7), incluant un résumé du traitement des incertitudes dans le rapport (6.74) ;
- les changements comptables (6.8).

Des exemples de formulation d'observations figurent au chapitre 0 de la présente note d'information pour les situations comportant des incertitudes (0).

## 6.7 CAS PARTICULIER DES INCERTITUDES AUTRES QUE LES INCERTITUDES SIGNIFICATIVES LIÉES À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

La NEP 700 n'évoque le cas des incertitudes que dans son paragraphe 14 relatif à l'impossibilité de certifier et dans son paragraphe 19 relatif au contenu du rapport, lequel prévoit une partie distincte en cas d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation.

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

*D'une part, lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, et (...)* ;

*D'autre part, lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes, dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites. »*

« 19. Les rapports établis par le commissaire aux comptes mentionnent les informations prévues aux articles R. 822-56 et R. 823-7 du code de commerce.

*Le rapport est rédigé d'une manière claire et non ambiguë. Il comporte :*

*(...)*

*c) Les parties distinctes suivantes, nettement individualisées :*

*(...)*

*- le cas échéant, les incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation ;*

*(...). »*

## 6.71 Définition de l'incertitude

Une incertitude existe lorsque les conséquences d'une situation ne peuvent être évaluées, compte tenu de l'information existante, car son dénouement dépend de la réalisation d'événements futurs.

À la date d'arrêté des comptes, ou à la date d'établissement du rapport du commissaire aux comptes, il existe donc une impossibilité matérielle de traduire le dénouement de l'incertitude dans les comptes.

Les cas les plus fréquents d'incertitudes sont les procès, les litiges dont :

- l'issue est incertaine et peut aussi bien être en faveur qu'en défaveur de l'entité ;
- les conséquences ne peuvent être estimées car leur montant est trop incertain ou inconnu.

Une autre situation d'incertitude est celle relative à la continuité d'exploitation lorsque l'entreprise connaît des difficultés (cf. chapitre 5 supra).

## 6.72 Distinction entre incertitudes, limitations à l'étendue des travaux et désaccords

Les situations d'incertitude ne doivent pas être confondues avec celles qui comportent une limitation à l'étendue des travaux du commissaire aux comptes ou qui conduisent à un désaccord du commissaire aux comptes sur l'application des règles et méthodes comptables.

En effet, dans une situation d'incertitude :

- le commissaire aux comptes considère qu'il dispose d'éléments dont le caractère probant est suffisant pour apprécier la situation d'incertitude dans laquelle se trouvent les dirigeants ;
- une information concernant cette situation est donnée de manière pertinente dans l'annexe.

Une information pertinente dans l'annexe devrait inclure notamment :

- une description de la situation précisant la nature de l'incertitude et ses incidences possibles ;
- le ou les postes des comptes concerné(s) ;
- le montant maximum du risque lorsqu'il peut être appréhendé ou une estimation de la fourchette dans laquelle il se situe. Lorsqu'aucune estimation ne peut être effectuée, ce fait devrait être précisé afin de justifier l'absence d'information à cet égard ;
- l'impossibilité de déterminer le dénouement de l'incertitude.

### **6.72.1 Distinction entre incertitude et limitation à l'étendue des travaux**

Lorsque le commissaire aux comptes ne peut obtenir d'éléments dont le caractère probant est suffisant pour justifier la position prise par les dirigeants concernant l'existence et le traitement d'une incertitude, notamment en termes d'information fournie dans l'annexe, il se trouve confronté à une limitation à l'étendue de ses travaux et devrait en conséquence formuler une réserve ou une impossibilité de certifier les comptes.

Normalement, l'incertitude est une situation appelée à se dénouer à une date ultérieure mais pour laquelle il n'existe pas, à la date du rapport du commissaire aux comptes, d'éléments permettant d'en déterminer l'issue. La direction de l'entité dispose cependant de diverses informations pour prendre sa décision quant au traitement de cette incertitude dans les comptes.

Lorsque le commissaire aux comptes considère que la direction n'a pas mis à sa disposition toutes les informations dont elle dispose pour analyser et évaluer l'incertitude, il se trouve dans une situation de limitation à l'étendue de ses travaux.

Il en est de même par exemple lorsque le commissaire aux comptes n'a pu obtenir la justification de certains comptes et que l'analyse de ces comptes par l'entité est en cours au moment où il émet son rapport, car cette situation ne constitue pas une incertitude.

### **6.72.2 Distinction entre incertitude et désaccord**

#### **A) Information absente ou non pertinente**

Lorsque le commissaire aux comptes considère que l'information relative à l'incertitude n'est pas pertinente ou est absente de l'annexe, il exprime une réserve pour désaccord ou un refus de certifier. Le commissaire aux comptes sera conduit à considérer que l'information donnée n'est pas pertinente dès lors qu'elle ne permet pas au lecteur des comptes d'apprécier les conséquences possibles de la situation d'incertitude eu égard aux informations disponibles la concernant.

#### **B) Distinction entre incertitude et désaccord sur des estimations comptables**

L'établissement des comptes implique des estimations de la part de la direction. Ces estimations font intervenir le jugement de la direction concernant le dénouement de certains événements futurs. Par exemple : détermination d'une provision pour garantie, d'une dépréciation de créances douteuses, estimation de la valeur actuelle des stocks, de la durée d'utilité des immobilisations, etc. Le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre les procédures d'audit lui permettant de collecter des éléments suffisants et appropriés pour conclure sur le caractère raisonnable de ces estimations et le cas échéant, de l'information fournie dans l'annexe sur ces estimations<sup>98</sup> : recoupement avec sa propre estimation et des informations historiques, examen des dénouements postérieurs à la clôture, appréciation de la pertinence des données de base utilisées et des hypothèses sur lesquelles se fondent les estimations, entretiens avec la direction, obtention d'une lettre d'affirmation<sup>99</sup>, etc.

---

<sup>98</sup> NEP 540, paragraphe 11.

<sup>99</sup> NEP 540, paragraphe 16.

Si, sur la base de ses travaux, le commissaire aux comptes considère que ces estimations ne présentent pas un caractère raisonnable et que leur incidence est significative, il formule une réserve pour désaccord ou, le cas échéant, il refuse de certifier les comptes.

#### 6.73 Position du commissaire aux comptes

Dans le cas où il existe des incertitudes significatives (en dehors de celles relatives à la continuité d'exploitation), décrites de manière pertinente dans l'annexe, dont la résolution dépend d'événements futurs et qui pourraient affecter les comptes, le commissaire aux comptes peut formuler une observation dans la partie distincte du rapport relative aux observations. La formulation de l'observation peut prendre la forme suivante :

##### **Observation**

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur l'incertitude exposée dans la note XX de l'annexe des comptes annuels [consolidés] concernant ... [*Exposer le point concerné*].

Pour prendre sa décision, le commissaire aux comptes évalue notamment la possibilité que des pertes significatives affectent les comptes lors du dénouement de l'incertitude ; si le commissaire aux comptes considère qu'une probabilité de survenance de perte existe et que le montant concerné peut affecter de façon significative les comptes, il peut estimer nécessaire de formuler une observation.

Dans le cas où le commissaire aux comptes a constaté de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites, il formule une impossibilité de certifier<sup>100</sup> (cf. paragraphe 4.23 ci-dessus et exemple en 12.32).

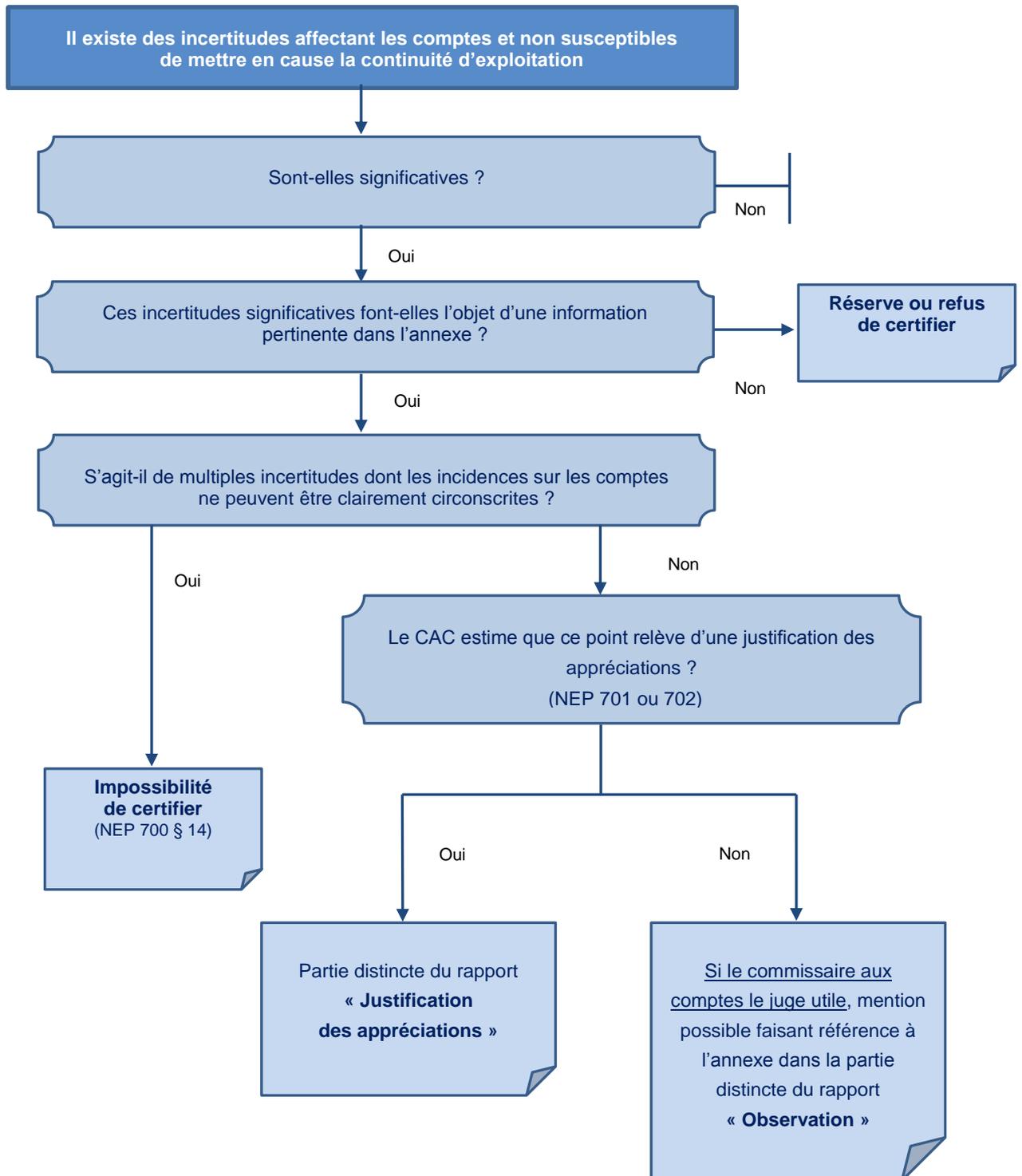
#### 6.74 Schéma résumant le traitement des incertitudes dans le rapport

(Ce schéma ne vise pas le cas où la continuité d'exploitation est définitivement compromise)

---

<sup>100</sup> NEP 700, paragraphe 14.

## Traitement des incertitudes dans le rapport



Des exemples de formulation d'observations figurent au chapitre 0 de la présente note d'information pour les situations comportant des incertitudes (cf. 0).

## 6.8 CAS PARTICULIER DES CHANGEMENTS COMPTABLES

Par convention dans la NEP 730 - *Changements comptables*, sont qualifiés de « changements comptables » :

- les changements de méthodes comptables ;
- les changements d'estimation ou de modalités d'application ;
- les corrections d'erreurs ;
- les changements d'options fiscales.

Cette typologie est importante car le traitement des changements comptables dans le rapport du commissaire aux comptes dépend de la qualification du changement.

Quel que soit le changement comptable, il convient de mettre en œuvre les procédures d'audit décrites dans la NEP 730 et non détaillées ici.

Cette NEP prévoit, au paragraphe 08, que « *Lorsque le commissaire aux comptes estime que le changement comptable n'est pas justifié, ou que sa traduction comptable ou l'information fournie dans l'annexe ne sont pas appropriées, il en tire les conséquences sur l'expression de son opinion* ».

En application de la NEP 450 - *Évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit*, la formulation d'une réserve ou d'un refus suppose que l'anomalie relevée soit significative. Le choix entre la réserve et le refus se fait selon les modalités précisées au paragraphe 4.21.

### 6.81 Changements de méthodes comptables

#### 6.81.1 Dispositions des référentiels comptables

Les définitions et les causes des changements de méthodes comptables sont limitativement énumérées par les référentiels comptables applicables en France.

#### **Changements de méthodes comptables : dispositions des référentiels comptables**

Référentiels	Définitions	Causes
IAS 8 <sup>101</sup>	Selon IAS 8.5, « <i>Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers</i> ».	Selon IAS 8.14, « <i>Une entité ne doit changer de méthodes comptables que si le changement :</i>  <i>(1) est imposé par une IFRS ;</i> <i>ou</i> <i>(2) a pour résultat que les états financiers fournissent des informations fiables et plus pertinentes sur les effets</i>

<sup>101</sup> L'IASB a publié un exposé-sondage en septembre 2017 qui propose une modification de la définition des méthodes comptables.

Référentiels	Définitions	Causes
		<i>des transactions, autres événements ou conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité. »</i>
Avis CNC n°97-06 intégré dans le Recueil des normes comptables françaises (Règlement n°2014-03 relatif au PCG)	<p>L'avis du CNC n°97-06 du 18 juin 1997, intégré dans le Recueil des normes comptables françaises dispose que « Le terme « méthode comptable » s'applique :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– aux méthodes et règles d'évaluation ;</li> <li>– aux méthodes et règles de présentation des comptes. »<sup>102</sup></li> </ul>	<p>Article 122-1 du PCG</p> <p>« La comparabilité des comptes annuels est assurée par la permanence des méthodes d'évaluation et de présentation des comptes qui ne peuvent être modifiées que si un changement exceptionnel est intervenu dans la situation de l'entité ou dans le contexte économique, industriel ou financier et que le changement de méthodes fournit une meilleure information financière compte tenu des évolutions intervenues. »</p> <p>L'avis du CNC précité précise qu'« un changement de méthodes comptables résulte :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– soit du remplacement d'une méthode comptable par une autre lorsqu'une option implicite ou explicite existe. Cela constitue un changement de méthode comptable stricto sensu ;</li> <li>– soit d'un changement de réglementation. »</li> </ul>

Par ailleurs, l'article L.123-17 du code de commerce, modifié par l'ordonnance n°2015-900 du 23 juillet 2015<sup>103</sup>, dispose que « Sauf dans des cas exceptionnels, afin de donner une

<sup>102</sup> Au jour de la rédaction de la présente note d'information, des travaux sont actuellement en cours à l'ANC sur la définition des méthodes comptables.

*image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise et dans les conditions prévues par un règlement de l'Autorité des normes comptables, les méthodes comptables retenues et la structure du bilan et du compte de résultat ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre. Si des modifications interviennent, elles sont décrites et justifiées dans l'annexe et signalées, le cas échéant, dans le rapport des commissaires aux comptes. ».*

Des travaux sont en cours à l'ANC pour définir ce que recouvrent les conditions visées à l'article L.123-17 du code de commerce. Il en résultera notamment une mise à jour de l'article 122-1 du PCG relatif au changement de méthode comptable visant à supprimer la condition liée au changement exceptionnel dans la situation de l'entité ou dans le contexte économique, industriel ou financier.

Ainsi, les changements de méthodes comptables qui résultent d'un choix de l'entreprise ne pourront être justifiés que si :

- il existe un choix entre plusieurs méthodes comptables ;
- le changement de méthode comptable conduit à une meilleure information financière<sup>104</sup>.

### **6.81.2 Incidences sur le rapport**

#### **Au niveau de la partie du rapport relative aux observations**

La NEP 730 précise :

*« 08. Lorsque le commissaire aux comptes estime que le changement comptable n'est pas justifié, ou que sa traduction comptable ou l'information fournie dans l'annexe ne sont pas appropriées, il en tire les conséquences sur l'expression de son opinion. »*

*« 09. Lorsque le changement comptable correspond à un changement de méthodes comptables dans les comptes et que le commissaire aux comptes estime que sa traduction comptable, y compris les informations fournies en annexe, est appropriée, il formule une observation dans son rapport sur les comptes pour attirer l'attention de l'utilisateur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe. »<sup>105</sup>*

La formulation de l'observation dans le rapport sur les comptes en cas de changement de méthodes comptables suit les mêmes principes que ceux exposés précédemment. Par exemple :

---

<sup>103</sup> La condition inscrite jusqu'alors dans l'article L.123-17 du code de commerce pour autoriser un changement de méthode comptable, à savoir, le changement exceptionnel dans la situation du commerçant a été supprimée par l'ordonnance n°2015-900, l'article 9 de la directive 2013/34/UE n'autorisant les changements de méthodes comptables que dans des cas exceptionnels, dans le but de refléter fidèlement le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise.

<sup>104</sup> Il conviendra de se référer au nouveau texte de l'ANC qui devrait être publié pour la fin de l'année 2017.

<sup>105</sup> Cette obligation figure également au paragraphe 7 de la NEP 700 : « *Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation lorsque des dispositions légales et réglementaires le prévoient. Cette situation se présente, par exemple, en cas de changement de méthodes comptables survenu dans les comptes annuels au cours de l'exercice.* ».

## Observation

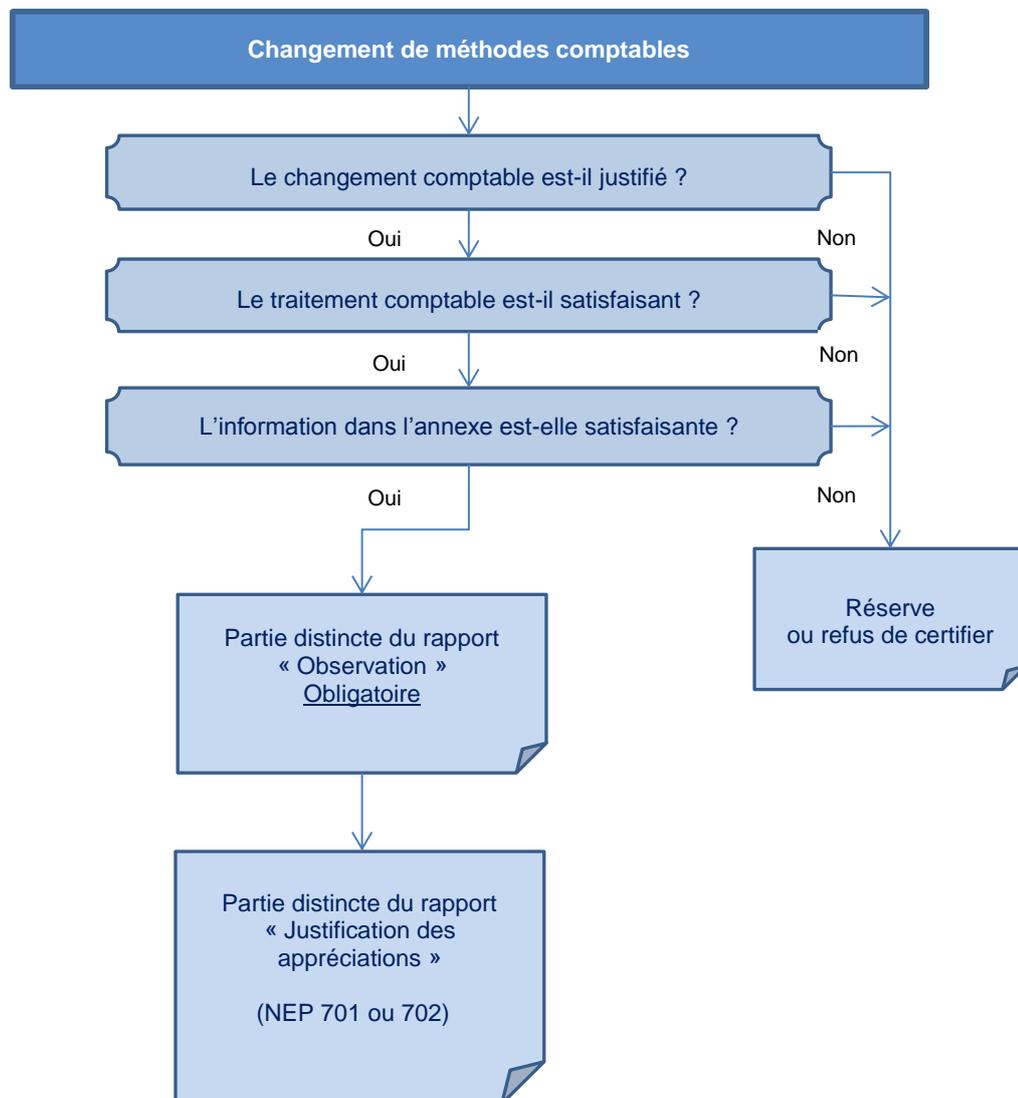
Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note XX de l'annexe qui expose le changement de méthode comptable relatif à ... .

Il convient de noter que cette norme :

- ne relie pas l'obligation de formuler une observation au caractère significatif de l'effet sur les comptes présentés du changement de méthode comptable ; et
- concerne les changements comptables survenus tant dans les comptes annuels que dans les comptes consolidés, quelle que soit l'entité.

### Au niveau de la partie du rapport relative à la justification des appréciations

La CNCC considère, en cas de changement de méthode comptable, qu'il appartient au commissaire aux comptes de décider s'il justifie ou pas de ses appréciations sur le changement.



## 6.82 Changements d'estimations ou de modalités d'application

### 6.82.1 Définition

#### Référentiel IFRS

IAS 8.5 définit un changement d'estimation comptable comme « *un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif, ou du montant de la consommation périodique d'un actif, résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futurs attendus qui y sont associés. Les changements d'estimations comptables résultent d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs.* »<sup>106</sup>

#### Règles françaises

Selon l'article 122-3 du PCG « *Les changements d'estimation et de modalités d'application n'ont qu'un effet sur l'exercice en cours et les exercices futurs. L'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice. Les changements d'estimation peuvent avoir un effet sur les différentes lignes du bilan et du compte de résultat.* »<sup>106</sup>

Le recueil des normes comptables françaises précise dans les commentaires de l'article 122-3 (avis CNC n°97-06)

« (...) *Une estimation est révisée si les circonstances sur lesquelles elle était fondée sont modifiées par suite de nouvelles informations ou d'une meilleure expérience (...).* »

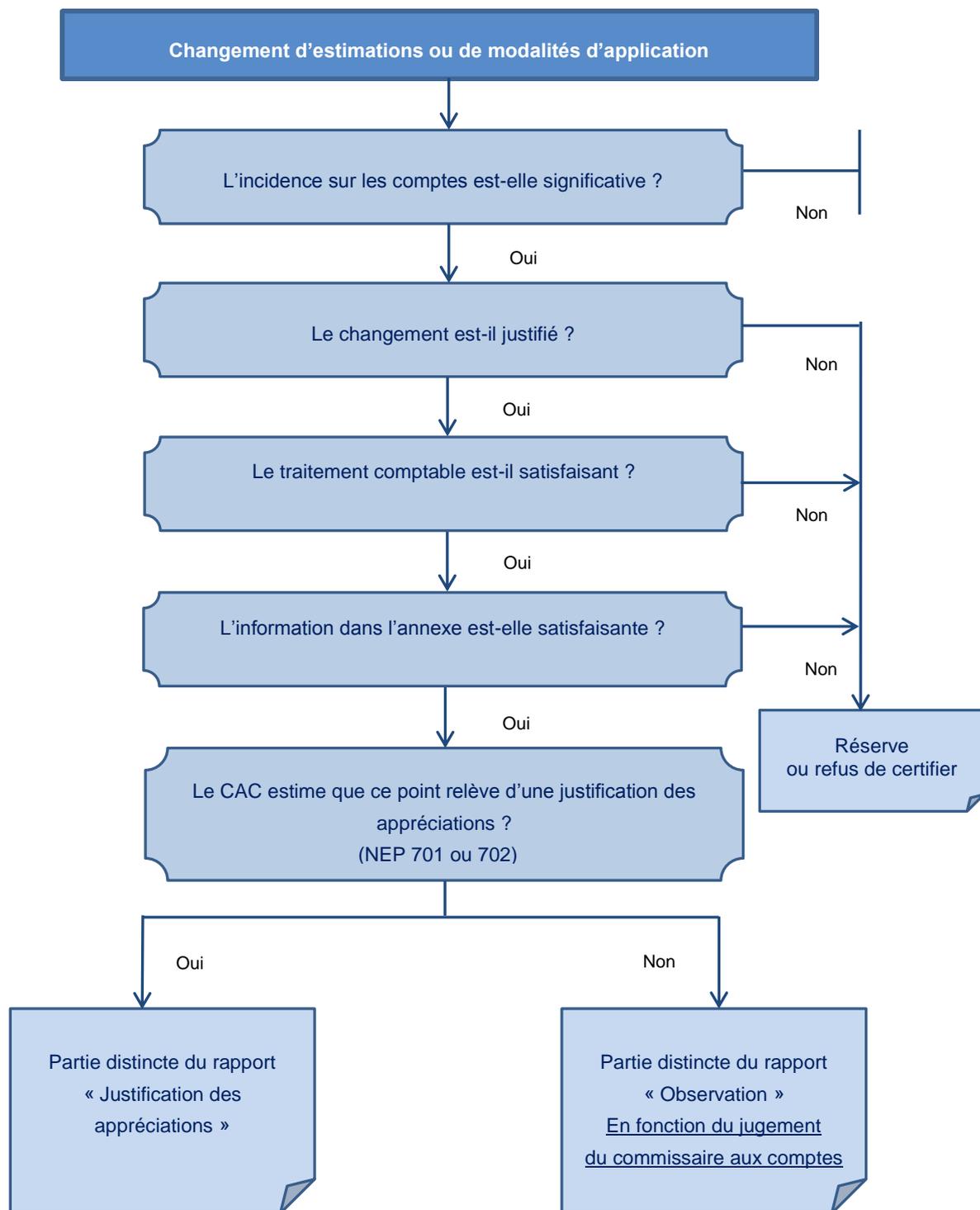
### 6.82.2 Incidence sur le rapport

S'il ne justifie pas de ses appréciations sur ce point, le commissaire aux comptes peut, compte tenu de l'importance relative du changement, formuler une observation dans une partie distincte du rapport sur les comptes, placée avant la justification des appréciations, lorsque le changement est justifié et correctement traité dans les comptes annuels ou consolidés et que le commissaire aux comptes estime nécessaire d'attirer l'attention du lecteur sur un point essentiel pour sa compréhension des comptes.

Lorsque le changement d'estimations ou de modalités d'application n'est pas justifié, ou que sa traduction comptable ou l'information fournie dans l'annexe à ce titre ne sont pas appropriées, le commissaire aux comptes en tire les conséquences sur l'expression de son opinion, dans les mêmes conditions que pour les changements de méthodes (réserve ou refus de certifier).

---

<sup>106</sup> Ni le référentiel IFRS, ni le Plan comptable général ne donnent actuellement de définition des estimations comptables. L'exposé-sondage de l'IASB, en cours au jour de la rédaction de la présente note d'information, prévoit une définition des estimations comptables et propose des modifications sur les changements d'estimations comptables. De même des travaux sont en cours à l'ANC sur ce sujet.



## 6.83 Corrections d'erreurs

### 6.83.1 Définition

#### Référentiel IFRS

IAS 8.5 donne la définition d'une erreur d'une période antérieure : « Une erreur d'une période antérieure est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'entité portant sur une ou plusieurs périodes antérieures et qui résulte de la non-utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations fiables :

a) qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces périodes a été autorisée ; et

b) dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers.

Parmi ces erreurs figurent les effets d'erreurs de calcul, d'erreurs dans l'application des méthodes comptables, des négligences, des mauvaises interprétations des faits, et des fraudes. »

Par ailleurs, selon IAS 8.41 : « Des erreurs peuvent survenir à l'occasion de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des états financiers (...). »

#### Règles françaises

Selon l'article 122-5 du PCG « Les corrections résultant d'erreurs, d'omissions matérielles, d'interprétations erronées ou de l'adoption d'une méthode comptable non admise sont comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées ; l'incidence, après impôt, des corrections d'erreurs significatives est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres. »

Le recueil des normes comptables françaises, dans les commentaires de l'article 122-5 (avis du CNC n°97-06), précise en outre que les corrections d'erreurs sont à distinguer des révisions d'estimations et que, « (...) Les changements d'estimations et de modalités d'application ne constituent pas des corrections d'erreur sauf si les estimations ou modalités antérieures étaient fondées sur des données elles-mêmes manifestement erronées, sur la base des informations disponibles à l'époque. »

On peut retenir de ces définitions qu'une entreprise peut, lors de l'établissement de ses comptes, avoir commis une erreur dans :

- le choix d'une méthode comptable (méthodes d'évaluation ou de présentation) ;
- l'application d'un principe comptable (erreur matérielle).

Ces erreurs doivent être corrigées dans les comptes de l'exercice au cours duquel elles sont découvertes.

### **6.83.2 Incidence sur le rapport**

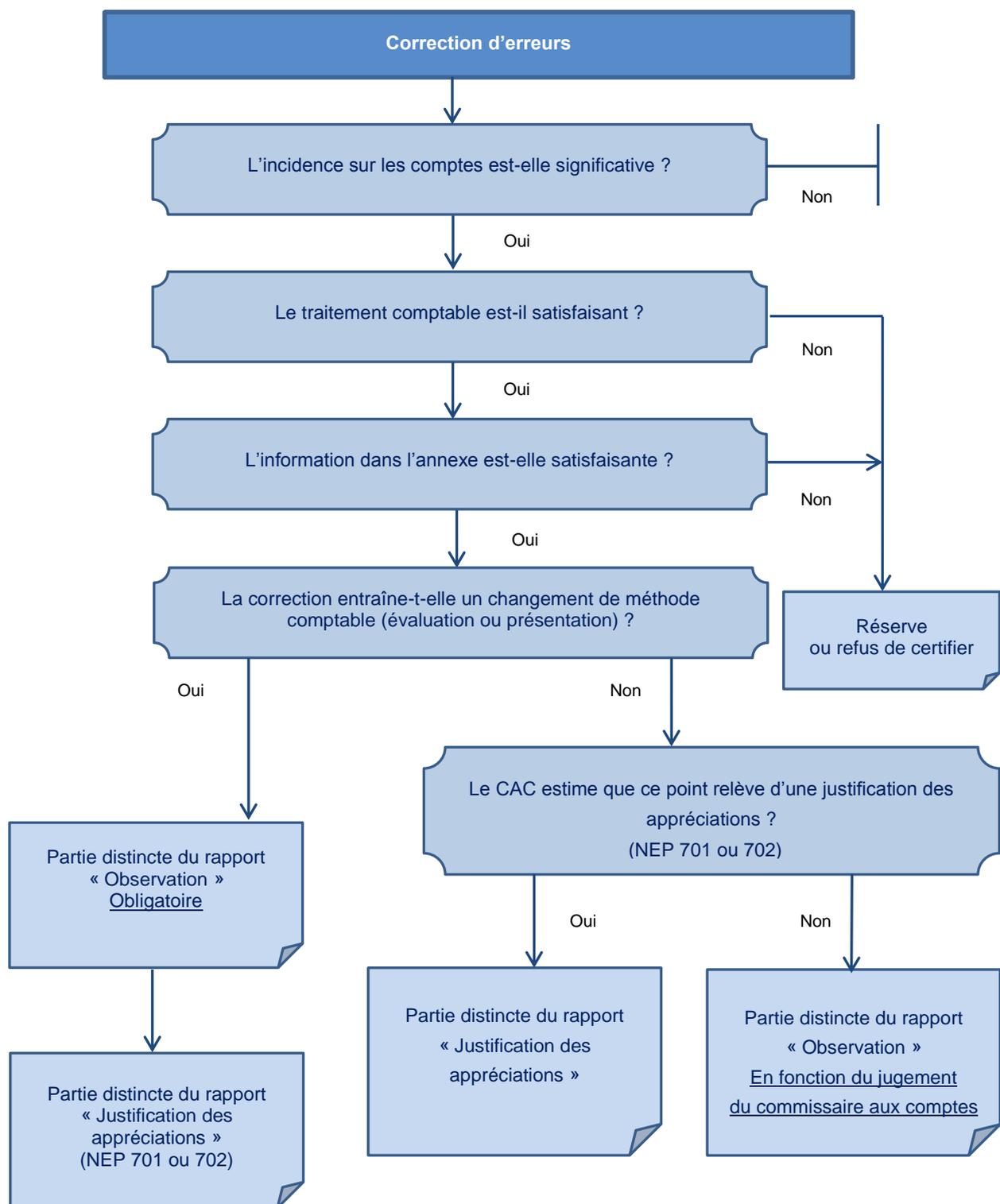
Si la correction d'erreurs entraîne un changement de méthode d'évaluation ou de présentation, les conséquences sur le rapport du commissaire aux comptes sont celles d'un changement de méthodes comptables. Il en sera ainsi d'un changement de méthode comptable effectué après le premier exercice d'application obligatoire de nouvelles règles<sup>107</sup>.

Dans le cas contraire, les conséquences sont celles d'un changement d'estimations.

Lorsque la correction d'erreurs n'est pas justifiée, ou bien que sa traduction comptable ou l'information fournie dans l'annexe à ce titre ne sont pas appropriées, le commissaire aux comptes en tire les conséquences sur l'expression de son opinion (réserve ou refus de certifier).

---

<sup>107</sup> Bulletin CNCC n°143, p.526.



## 6.84 Changements d'options fiscales

### 6.84.1 Définition

#### Référentiel IFRS

Les changements d'options fiscales ne sont pas traités dans le référentiel IFRS car celui-ci ne prend pas en compte les écritures motivées par des dispositions fiscales nationales.

#### Règles françaises

Selon l'article 122-4 du PCG : « *Les changements d'options fiscales n'ont un effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs. L'incidence des changements d'options fiscales correspondant à l'exercice en cours est constatée dans le résultat de l'exercice.* »

« *Les changements d'options fiscales ne concernent que les comptes individuels<sup>108</sup> de l'entreprise dans la mesure où les écritures motivées par des dispositions essentiellement fiscales sont annulées dans les comptes consolidés<sup>108</sup> ».*

Ainsi, le recueil confirme que les options fiscales sortent du champ d'application des principes comptables et notamment de la permanence des méthodes.

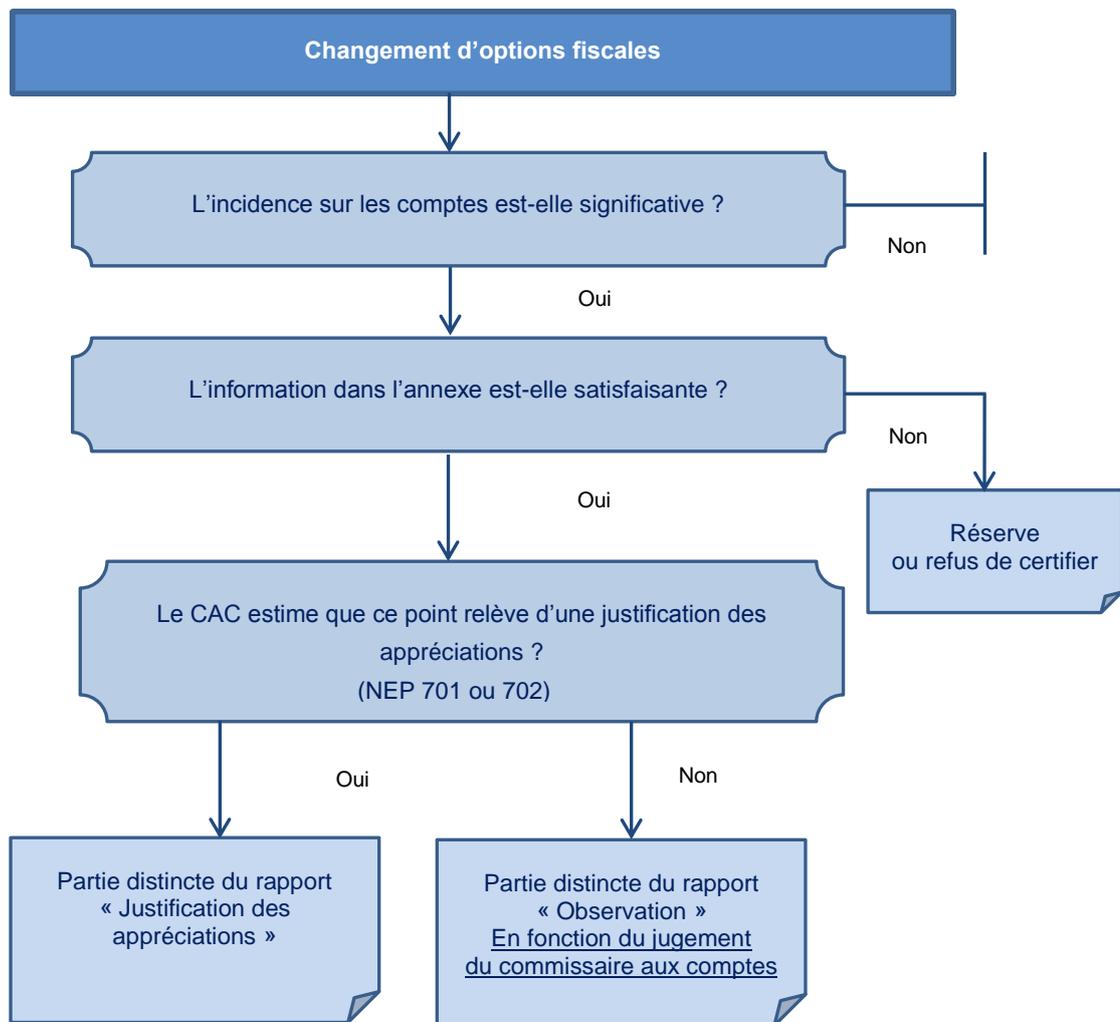
### 6.84.2 Incidence sur le rapport

S'il ne justifie pas de ses appréciations sur ce point, que l'incidence est significative sur le résultat de l'exercice et que le commissaire aux comptes estime nécessaire d'attirer l'attention du lecteur sur un point essentiel pour sa compréhension des comptes, il peut formuler une observation dans une partie distincte du rapport sur les comptes, placée avant la justification des appréciations.

Lorsque le changement d'options fiscales n'est pas justifié, ou bien que sa traduction comptable ou l'information fournie dans l'annexe à ce titre ne sont pas appropriées, le commissaire aux comptes en tire les conséquences sur l'expression de son opinion sur les comptes annuels (réserve ou refus de certifier).

---

<sup>108</sup> Souligné pour les besoins de la rédaction de la note d'information.



### 7.1 CONTENU

En application de l'article L.823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes justifie dans son rapport de ses appréciations effectuées au cours de la mission de certification des comptes. Cette disposition, introduite par la loi de sécurité financière du 1<sup>er</sup> août 2003, participe de la volonté du législateur de permettre aux destinataires du rapport de mieux comprendre les fondements de l'opinion du commissaire aux comptes. Elle a été renforcée, pour les entités d'intérêt public, par l'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014, introduit dans l'article R.823-7 du code de commerce.

En application des dispositions de l'article L.823-9 du code de commerce :

*« Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice. »*

*Lorsqu'une personne ou une entité établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation. »*

En application des dispositions de l'article R.823-7 du code de commerce :

*« (...) Ils [Les commissaires aux comptes] justifient de leurs appréciations et précisent les motifs de leurs réserves, de leur refus ou de leur impossibilité de certifier. »*

*Lorsque la mission de certification porte sur les comptes d'une entité d'intérêt public, la justification des appréciations consiste en une description des risques d'anomalies significatives les plus importants, y compris lorsque ceux-ci sont dus à une fraude, et indique les réponses apportées pour faire face à ces risques. (...) »*

L'obligation de justification des appréciations est reprise dans la norme d'exercice professionnel NEP 700<sup>109</sup> - *Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés* :

*« En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations pour toutes les personnes ou entités dont les comptes annuels ou consolidés font l'objet d'une certification. Il met en œuvre à cet effet les principes définis :*

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

*– soit dans la norme d'exercice professionnel relative à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public. »<sup>110</sup>*

---

<sup>109</sup> NEP 700 homologuée par le Garde des sceaux, par arrêté du 26 mai 2017, publié au Journal Officiel n°131 du 4 juin 2017.

La justification des appréciations fait ainsi l'objet de deux normes d'exercice professionnel spécifiques :

- la NEP 701<sup>111</sup> - *Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public* ;
- la NEP 702<sup>111</sup> - *Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public*.

Les dispositions de ces deux NEP, sont applicables aux rapports de certification des comptes des exercices ouverts à compter :

- du 17 juin 2016 pour les entités d'intérêt public ;
- du 30 juillet 2016 pour les personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public.

## 7.2 CHAMP D'APPLICATION

Les paragraphes 1 des NEP 701 et 702 définissent le champ d'application de cette obligation comme suit : « 1. En application des dispositions de l'article L.823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations pour toutes les personnes ou entités dont les comptes annuels ou consolidés font l'objet d'une certification établie conformément à ce même article. »

Les dispositions de l'article L.823-9 du code de commerce relatives à la justification des appréciations s'appliquent ainsi :

- aux rapports sur les comptes annuels et aux rapports sur les comptes consolidés<sup>112</sup> établis au titre de l'exercice et présentés à l'organe appelé à statuer sur les comptes en vue, si nécessaire, de l'approbation des comptes qu'ils accompagnent<sup>113</sup> ;
- à toutes les personnes ou entités<sup>114</sup> dans lesquelles un commissaire aux comptes est appelé à certifier les comptes en termes de « régularité, sincérité et image fidèle » :

---

<sup>110</sup> NEP 700, paragraphe 15.

<sup>111</sup> NEP 701 et NEP 702 homologuées par le Garde des sceaux, par arrêté du 26 mai 2017, publié au Journal Officiel n° 133 du 8 juin 2017.

<sup>112</sup> Selon l'article L.233-28 du code de commerce, « Les personnes morales ayant la qualité de commerçant qui, sans y être tenues en raison de leur forme juridique ou de la taille de l'ensemble du groupe, publient des comptes consolidés, se conforment aux dispositions des articles L.233-16 et L.233-18 à L.233-27. En ce cas, lorsque leurs comptes annuels sont certifiés dans les conditions prévues à l'article L.823-9, leurs comptes consolidés le sont dans les conditions du deuxième alinéa de cet article. ».

<sup>113</sup> L'obligation d'approbation des comptes consolidés dépend de la forme juridique de la société :

SA ou (SCA) : lorsqu'une SA (SCA) établit des comptes consolidés, le conseil d'administration (ou le directoire) doit présenter ces comptes à l'assemblée générale ordinaire en vue de leur approbation (art L.225-100 du code de commerce) ;

SAS : l'information sur les comptes consolidés est donnée aux associés qui ne sont pas tenus de les approuver, sauf dans les SASU en application de l'article L.227-9 du code de commerce ;

SARL, SNC : l'approbation des comptes consolidés ne s'impose pas dans ces sociétés, même lorsqu'elles sont tenues d'établir de tels comptes.

<sup>114</sup> Selon l'article L.820-1 du code de commerce, le terme « entité » désigne notamment les fonds mentionnés aux articles L. 214-8, L. 214-24-34 et L. 214-169 du code monétaire et financier, soit respectivement les fonds communs de placement et les fonds communs de titrisation.

- le résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que la situation financière et le patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice, pour les comptes annuels ;
- le patrimoine, la situation financière ainsi que le résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation, pour les comptes consolidés.

Ces dispositions ne sauraient s'appliquer à l'ensemble des autres rapports susceptibles d'être émis par le commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission, et notamment pas :

- aux rapports d'audit entrant dans le cadre des services autres que la certification des comptes<sup>115</sup> ;
- aux rapports d'examen limité de comptes intermédiaires établis en application de dispositions légales et réglementaires ;
- aux rapports d'examen limité entrant dans le cadre des services autres que la certification des comptes ;
- aux attestations entrant dans le cadre des services autres que la certification des comptes ;
- aux rapports de constats résultant de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre des services autres que la certification des comptes.

### 7.3 FINALITÉ DE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS ET OBJET DES NEP 701 ET 702

Les paragraphes 2 et 3 des NEP 701 et 702 précisent :

- la finalité de la justification des appréciations

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

- l'objet de ces NEP

« 3. La présente norme a pour objet de définir les principes et de préciser leurs modalités d'application concernant l'obligation légale faite au commissaire aux comptes de justifier de ses appréciations dans son rapport sur les comptes annuels et dans son rapport sur les comptes consolidés des personnes et entités [d'intérêt public (NEP 701)] [qui ne sont pas des entités d'intérêt public (NEP702)].

### 7.4 CONCEPT DE JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS

Le concept de justification des appréciations diffère selon qu'il s'agit d'un rapport sur les comptes :

- de personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public ;

<sup>115</sup> Tels les :

- rapports d'audit de comptes annuels ou de comptes consolidés établis au titre de l'exercice pour d'autres besoins qu'une présentation à l'organe appelé à statuer sur les comptes, notamment les rapports d'audit sur les comptes établis selon un référentiel comptable différent des règles nationales ou sur les comptes consolidés établis pour les besoins spécifiques d'une introduction en bourse ;
- rapports d'audit portant sur une ou plusieurs rubriques des comptes ;
- rapports d'audit de comptes intermédiaires.

– ou d’entités d’intérêt public.

#### 7.41 Dans les personnes et entités qui ne sont pas d’intérêt public

La NEP 702 définit le concept de « justification des appréciations » aux paragraphes 4 et 5 :

« 4. Lorsque la mission de certification porte sur les comptes d’une personne ou entité qui n’est pas une entité d’intérêt public, la justification des appréciations **consiste en une explicitation de celles-ci**<sup>116</sup> et, ce faisant, en une motivation de l’opinion émise.

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

#### 7.42 Dans les entités d’intérêt public

La NEP 701 définit le concept de « justification des appréciations » aux paragraphes 4 et 5 :

« 4. Lorsque la mission de certification porte sur les comptes d’une entité d’intérêt public, la justification des appréciations **consiste en une description des risques d’anomalies significatives les plus importants, y compris lorsque celles-ci sont dues à une fraude, et une indication des réponses apportées pour faire face à ces risques**<sup>116</sup>.

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

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

#### 7.43 Dispositions relatives au concept de justification des appréciations communes aux deux NEP

NEP 701 (EIP)	NEP 702 (Non EIP)
<p>« 6. La communication des points clés de l’audit dans le rapport sur les comptes s’inscrit dans le contexte de l’opinion formulée par le commissaire aux comptes sur les comptes pris dans leur ensemble. La formulation retenue ne doit pas conduire à exprimer une opinion sur des éléments des comptes pris isolément.</p>	<p>« 6. La communication des appréciations dans le rapport sur les comptes s’inscrit dans le contexte de l’opinion formulée par le commissaire aux comptes sur les comptes pris dans leur ensemble. La formulation retenue ne doit pas conduire à exprimer une opinion sur des éléments des comptes pris isolément.</p>
<p>7. La communication des points clés de l’audit ne saurait se substituer à la nécessité :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- de formuler une opinion avec réserve, un refus de certifier ou une impossibilité de certifier, ou ;</li><li>- d’insérer une partie relative aux incertitudes</li></ul>	<p>7. La communication des appréciations ne saurait se substituer à la nécessité :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- de formuler une opinion avec réserve, un refus de certifier ou une impossibilité de certifier, ou ;</li><li>- d’insérer une partie relative aux incertitudes</li></ul>

<sup>116</sup> Mis en gras pour les besoins de la rédaction de la note d’information.

NEP 701 (EIP)	NEP 702 (Non EIP)
<p><i>significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, ou ;</i></p> <p><i>- de formuler une observation lorsque celle-ci est obligatoire.</i></p> <p><i>8. La communication des points clés de l'audit ne saurait conduire le commissaire aux comptes à être un dispensateur d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants. »</i></p>	<p><i>significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, ou ;</i></p> <p><i>- de formuler une observation lorsque celle-ci est obligatoire.</i></p> <p><i>8. La communication des appréciations ne saurait conduire le commissaire aux comptes à être un dispensateur d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants. »</i></p>

L'audit se caractérisant par une démarche de synthèse de l'ensemble des appréciations effectuées en vue d'aboutir à une conclusion, les dispositions des normes 701 et 702 exposées ci-dessus impliquent, qu'en pratique, la justification des appréciations du commissaire aux comptes :

- ne dispense pas le commissaire aux comptes de formuler, conformément à la NEP 700, une réserve, un refus ou une impossibilité de certifier en cas de situations de désaccord, de limitation, ou de multiples incertitudes ;
- ne saurait se substituer à la nécessité pour le commissaire aux comptes d'insérer dans son rapport :
  - o une partie relative aux incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation ;
  - o une observation dans le rapport, notamment lorsque celle-ci est obligatoire<sup>117</sup> ;
- ne saurait enfin conduire le commissaire aux comptes à donner des informations que l'entité elle-même n'aurait pas communiquées. Ces informations peuvent être ou avoir été diffusées non seulement dans les comptes, mais également dans le rapport de gestion, un communiqué de presse, le document de référence, ... . Il ne peut, ainsi, par la justification de ses appréciations, compléter l'information qui aurait dû figurer dans l'annexe aux comptes conformément au référentiel comptable applicable. Dans les faits, la « justification » conduit souvent le commissaire aux comptes à veiller plus particulièrement à la pertinence de l'information donnée dans l'annexe sur les sujets faisant l'objet d'une justification de ses appréciations.

## 7.5 DÉTERMINATION DES APPRÉCIATIONS

### 7.51 Dans les personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public

De manière pratique, la détermination par le commissaire aux comptes des appréciations faisant l'objet d'une justification dans son rapport est la résultante d'un processus qui se déroule tout au long de la mission. Elle est effectuée sur la base du jugement professionnel du commissaire aux comptes en prenant notamment en considération le contenu des

<sup>117</sup> § 7 NEP 700 : « (...) Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation lorsque des dispositions légales et réglementaires le prévoient. Cette situation se présente, par exemple, en cas de changement de méthodes comptables survenu dans les comptes annuels au cours de l'exercice. »

communications qu'il a pu être conduit à faire, au cours de sa mission, en application de l'article L.823-16 du code de commerce et, le cas échéant, aux autorités de contrôle de l'entité. Il convient, en effet, pour le commissaire aux comptes, de s'assurer qu'il n'y a pas d'incohérence entre le contenu de ces communications et le contenu des explications qui seront faites dans son rapport.

Les appréciations de nature à faire l'objet d'une justification sont précisées au paragraphe 9 de la NEP 702 :

*« 9. Sans préjudice d'autres appréciations que le commissaire aux comptes jugerait nécessaire de justifier pour répondre à l'obligation posée par la loi, les appréciations de nature à faire l'objet d'une justification se rapportent généralement à des éléments déterminants pour la compréhension des comptes. Entrent dans ce cadre, notamment, les appréciations portant sur :*

- les options retenues dans le choix des méthodes comptables ou dans leurs modalités de mise en œuvre lorsqu'elles ont des incidences majeures sur le résultat, la situation financière ou la présentation d'ensemble des comptes de l'entité ;*
- les estimations comptables importantes, notamment celles manquant de données objectives et impliquant un jugement professionnel dans leur appréciation ;*
- la présentation d'ensemble des comptes annuels et consolidés, qu'il s'agisse du contenu de l'annexe ou de la présentation des états de synthèse.*

*Le commissaire aux comptes peut également estimer nécessaire de justifier d'appréciations portant sur les procédures de contrôle interne concourant à l'élaboration des comptes, qu'il est conduit à apprécier dans le cadre de la mise en œuvre de sa démarche d'audit. »*

Les éléments déterminants pour la compréhension des comptes concernent généralement des éléments significatifs des comptes ou la traduction d'événements ou de décisions importantes prises par l'entité au cours de l'exercice.

Les justifications des appréciations correspondantes portent ainsi sur les trois grands domaines<sup>118</sup> cités dans d'autres parties du rapport sur les comptes.

Par ailleurs, conformément aux dispositions de la NEP 702, le commissaire aux comptes pourrait, le cas échéant, estimer nécessaire de justifier d'appréciations portant sur les procédures de contrôle interne concourant à l'élaboration des comptes.

#### 7.52 Dans les entités d'intérêt public

La détermination des points clés de l'audit est précisée aux paragraphes 9 à 11 de la NEP 701 :

*« 9. Le commissaire aux comptes sélectionne, parmi les éléments communiqués au comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19-I du code de commerce ou à l'organe qui en exerce les fonctions, ceux ayant nécessité une attention particulière de sa part au cours de l'audit.*

---

<sup>118</sup> Principes comptables suivis, estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes, présentation d'ensemble des comptes.

*Pour les besoins de cette sélection, le commissaire aux comptes prend notamment en considération les éléments suivants :*

*- les domaines qu'il considère comme présentant des risques élevés d'anomalies significatives ou des risques inhérents élevés nécessitant une démarche d'audit particulière. Ces risques ont été identifiés conformément à la norme relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ;*

*- les appréciations qu'il a portées sur des éléments des comptes ayant nécessité des jugements importants de la direction, tels que les estimations comptables présentant un degré élevé d'incertitude ;*

*- les incidences sur l'audit d'opérations ou d'événements importants intervenus au cours de l'exercice.*

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

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

*- le contenu et l'étendue des échanges avec le comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19-I du code de commerce ou à l'organe qui en exerce les fonctions ;*

*- l'importance des éléments pour la compréhension des comptes dans leur ensemble et en particulier leur caractère significatif par rapport aux comptes annuels ou consolidés ;*

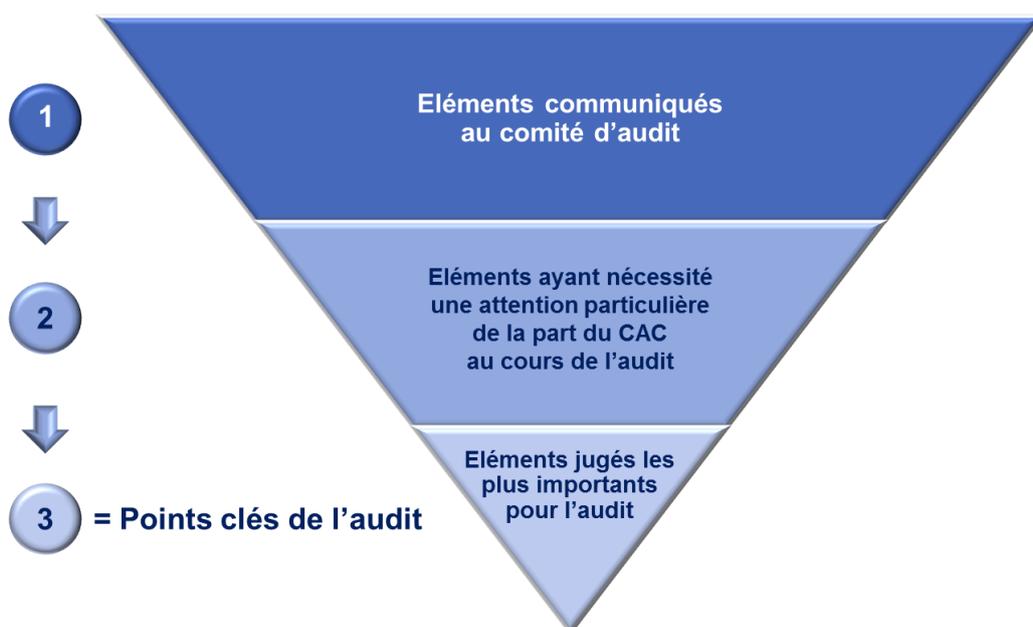
*- la complexité ou la subjectivité qu'implique le choix par la direction d'une méthode comptable, notamment en comparaison d'autres entités dans le même secteur ;*

*- la nature et l'étendue de l'effort d'audit mis en œuvre en réponse aux risques d'anomalies significatives, notamment la nécessité de compétences spécifiques et de consultations d'experts ;*

*- la nature et l'importance des difficultés rencontrées dans l'application des procédures d'audit, dans l'évaluation de leurs résultats et dans l'obtention d'éléments suffisants et appropriés pour conclure ;*

*- l'importance des faiblesses de contrôle interne identifiées. »*

La démarche de détermination de ces risques d'anomalies significatives les plus importants, qualifiés de points clés de l'audit, peut être schématisée ainsi :



Pour déterminer les risques d'anomalies significatives<sup>119</sup> qui, selon son jugement professionnel, sont les plus importants et qui figureront dans son rapport sur les comptes, le commissaire aux comptes :

- sélectionne, parmi les éléments communiqués<sup>120</sup> au comité d'audit<sup>121</sup>, ceux ayant nécessité une attention particulière de sa part au cours de l'audit, en prenant notamment en considération les éléments suivants :
  - les domaines qu'il considère comme présentant des risques élevés d'anomalies significatives ou des risques inhérents élevés nécessitant une démarche d'audit particulière. Ces risques ont été identifiés conformément à la norme relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ;
  - les appréciations qu'il a portées sur des éléments des comptes ayant nécessité des jugements importants de la direction, tels que les estimations comptables présentant un degré élevé d'incertitude ;
  - les incidences sur l'audit d'opérations ou d'événements importants intervenus au cours de l'exercice ;
- parmi les éléments ainsi sélectionnés, le commissaire aux comptes retient ceux qu'il juge avoir été les plus importants pour l'audit des comptes de l'exercice et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit<sup>122</sup>.

En conséquence, le contenu du rapport de certification est cohérent avec le contenu du rapport du commissaire aux comptes au comité d'audit :

<sup>119</sup> Le risque d'anomalies significatives est défini au paragraphe 10 de la NEP 200 « Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes ».

<sup>120</sup> Tels qu'ils figurent dans le rapport au comité d'audit (cf. communiqué CNCC du 15 juin 2017).

<sup>121</sup> Ou autre terminologie retenue par l'entité pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce.

<sup>122</sup> Voir NEP 701, paragraphe 11.

- les risques d'audit jugés les plus importants qui sont mentionnés dans le rapport de certification ont forcément été inclus dans le rapport du commissaire aux comptes au comité d'audit ;
- les sujets évoqués dans le rapport du commissaire aux comptes au comité d'audit qui ne constituent pas des risques d'anomalies significatives n'ont pas à être inclus dans le rapport de certification ;
- le rapport de certification n'a pas vocation à inclure tous les risques d'anomalies significatives identifiés lors de la planification et communiqués au comité d'audit. Ainsi, même s'il existe une présomption de risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits ou qu'un contournement des contrôles par la direction peut toujours se produire, ces risques peuvent ne pas avoir été avérés ou jugés comme parmi les plus importants ; ils ne constituent donc pas nécessairement des points clés de l'audit.

Les risques jugés les plus importants d'anomalies significatives dans les comptes ne doivent pas être confondus avec l'ensemble des risques de l'entreprise qui figurent dans le rapport de gestion ou dans le document de référence. Ainsi, certains risques dits « business » peuvent ne pas être des risques d'audit pour les comptes de l'exercice et inversement.

En pratique, certains des sujets qui étaient mentionnés dans la justification des appréciations des rapports relatifs aux exercices ouverts avant le 17 juin 2016 pourront constituer des points clés de l'audit, par exemple les estimations comptables ayant nécessité des jugements importants de la direction ou présentant un fort degré d'incertitude. En revanche, d'autres risques d'audit, ne donnant pas lieu à estimations comptables importantes mais liés notamment aux volumes de transactions traités, aux systèmes d'information, à l'environnement de contrôle interne qui ne figuraient généralement pas dans « l'ancienne » justification des appréciations pourraient figurer dans les risques jugés les plus importants d'anomalies significatives.

## 7.6 FORMULATION DE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS

### 7.6.1 Introduction

NEP 701 (EIP)	NEP 702 (Non EIP)
<p>« 12. Les points clés de l'audit figurent dans la partie distincte du rapport relative à la justification des appréciations du commissaire aux comptes.</p> <p>13. Le commissaire aux comptes formule les points clés de l'audit par référence explicite aux dispositions des articles L. 823-9 et R. 823-7 du code de commerce et de manière appropriée au regard des circonstances propres à chaque cas d'espèce. »</p> <p>14. Le commissaire aux comptes précise en introduction de cette partie distincte :</p> <p>- que les points clés de l'audit sont les risques d'anomalies significatives qui, selon son jugement professionnel, ont été les plus importants pour</p>	<p>« 10. Les appréciations figurent dans la partie distincte du rapport relative à la justification des appréciations du commissaire aux comptes.</p> <p>11. Le commissaire aux comptes formule ses appréciations par référence explicite aux dispositions des articles L. 823-9 et R. 823-7 du code de commerce et de manière appropriée au regard des circonstances propres à chaque cas d'espèce. »</p> <p>12. Le commissaire aux comptes précise en introduction de cette partie distincte :</p> <p>- que les appréciations sont celles qui, selon son jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes de</p>

NEP 701 (EIP)	NEP 702 (Non EIP)
<p><i>l'audit des comptes de l'exercice ;</i></p> <p><i>- que ces points clés de l'audit s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes, pris dans leur ensemble, et de la formation de l'opinion formulée sur ces comptes ;</i></p> <p><i>- qu'il n'est pas exprimé d'opinion sur des éléments des comptes pris isolément. »</i></p>	<p><i>l'exercice ;</i></p> <p><i>- que les appréciations s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes, pris dans leur ensemble, et de la formation de l'opinion formulée sur ces comptes ;</i></p> <p><i>- qu'il n'est pas exprimé d'opinion sur des éléments des comptes pris isolément. »</i></p>

Ces paragraphes introductifs de la partie du rapport relative à la justification des appréciations permettent de rappeler le contexte légal et réglementaire et les principes de cette justification.

Afin d'apporter aux commissaires aux comptes un éclairage complémentaire dans la mise en œuvre de ces dispositions, il convient de préciser les éléments suivants :

- lorsque le commissaire aux comptes effectue l'audit des comptes annuels de la société mère d'un groupe et de ses comptes consolidés, il veille, le cas échéant, à la cohérence de la rédaction de la partie de ses rapports relative à la justification des appréciations.

Par exemple :

- lorsque l'existence d'un litige très significatif donne lieu à justification des appréciations dans son rapport sur les comptes consolidés, une justification équivalente devrait généralement être formulée sur l'existence de ce litige dans son rapport sur les comptes annuels de la société mère si ce litige la concerne ;
- lorsque l'évaluation des écarts d'acquisition donne lieu à justification des appréciations dans son rapport sur les comptes consolidés, une justification devrait généralement aussi être formulée sur l'évaluation des titres de participation dans son rapport sur les comptes annuels ;
- la partie du rapport relative à la justification des appréciations est susceptible d'évoluer d'un exercice sur l'autre. Il appartient ainsi au commissaire aux comptes d'apprécier le maintien ou non des justifications formulées au titre de l'exercice précédent.

Au-delà de l'introduction, la formulation de la justification des appréciations diffère selon qu'il s'agit d'un rapport sur les comptes :

- de personnes et d'entités qui ne sont pas d'intérêt public (cf. 7.62 de la présente note d'information) ;
- ou d'entités d'intérêt public (cf. 7.63 de la présente note d'information).

## 7.62 Formulation de la justification des appréciations dans les personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public

### 7.62.1 Contenu de la formulation

Le paragraphe 13 de la NEP 702 définit le contenu de la formulation de chacune des appréciations.

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

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

Outre la description du sujet et le résumé des diligences effectuées, la formulation de chacune des appréciations comporte, le cas échéant, une référence aux informations fournies dans les comptes. Il est à noter que cette formulation ne comporte pas de conclusion.

#### **7.62.2 Possibilité d'une formulation de justification des appréciations moins développée**

Le paragraphe 15 de la NEP 702 prévoit la possibilité pour le commissaire aux comptes d'utiliser, dans certains cas, une formulation de justification des appréciations moins développée que celle exposée au paragraphe 13 de la norme. Cette option est toutefois limitée aux cas de figure prévus par la norme :

« 15. La justification des appréciations peut éventuellement être formulée de manière moins développée dans les cas où :

- les principes comptables retenus par l'entité ou le groupe ne donnent pas lieu à plusieurs interprétations ou options possibles, y compris dans leurs modalités d'application, pour ce qui concerne les éléments significatifs du bilan et du compte de résultat ;
- il n'existe pas d'événement ou de décision intervenus au cours de l'exercice dont l'incidence sur les comptes ou la compréhension que pourrait en avoir un lecteur est apparue importante au commissaire aux comptes ;
- aucun élément significatif dans les comptes n'est constitué à partir d'estimations fondées sur des données subjectives. »

En pratique, les données subjectives auxquelles fait référence la norme s'entendent de données impliquant notamment des prévisions, des hypothèses, une appréciation de la direction sur le dénouement d'opérations en cours à la date de clôture. Elles touchent généralement des éléments pouvant générer des anomalies significatives dans les comptes. De telles estimations comportant des données subjectives portent par exemple sur :

- l'évaluation des provisions pour risques ;
- l'estimation des résultats à terminaison des contrats long terme ;
- l'évaluation de la valeur actuelle des actifs incorporels ou financiers ;
- l'évaluation des dépréciations d'actifs (créances, stocks,...).

Le caractère significatif des éléments concernés est laissé au jugement du commissaire aux comptes.

En ce qui concerne la certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L.823-12-1<sup>123</sup> du code de commerce, la NEP 910 précise :

« 15. *Justification des appréciations :*

*Le commissaire aux comptes peut adopter une rédaction succincte pour la justification de ses appréciations au sein de son rapport sur les comptes annuels lorsque les comptes de l'entité contrôlée ne comportent pas d'estimations comptables significatives fondées sur des données subjectives, que la présentation des annexes et des états de synthèse ne présente pas de complexité particulière et que le nombre d'options dans le choix des méthodes comptables ou dans leurs modalités de mise en œuvre est réduit. »*

Un exemple de rédaction de justification des appréciations moins développée est présenté au paragraphe 14.6 de la présente note d'information.

### 7.63 Formulation de la justification des appréciations dans les entités d'intérêt public

Le paragraphe 15 de la NEP 701 définit le contenu de la formulation de chacun des points clés de l'audit.

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

*- un sous-titre approprié ;*

*- les raisons pour lesquelles le risque d'anomalies significatives est considéré comme l'un des plus importants de l'audit et constitue de ce fait un point clé de l'audit ;*

*- une synthèse des réponses apportées par le commissaire aux comptes pour faire face à ce risque.*

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

---

<sup>123</sup> Article L.823-12-1 du code de commerce :

« Les commissaires aux comptes exercent leurs diligences selon une norme d'exercice professionnel spécifique dans les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés par actions simplifiées qui ne dépassent pas, à la clôture d'un exercice social, deux des seuils suivants, fixés par décret en Conseil d'État : le total de leur bilan, le montant hors taxes de leur chiffre d'affaires ou le nombre moyen de leurs salariés. Cette norme est homologuée par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice. »

Article R.823-22 du code de commerce :

« Pour l'application de l'article L. 823-12-1 relatif à la norme d'exercice professionnel spécifique aux sociétés en nom collectif, aux sociétés en commandite simple, aux sociétés à responsabilité limitée et aux sociétés par actions simplifiées, le total du bilan est fixé à 1 550 000 €, le montant hors taxe du chiffre d'affaires à 3 100 000 € et le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice à cinquante.

*Le total du bilan, le montant hors taxe du chiffre d'affaires et le nombre moyen de salariés sont déterminés conformément aux quatrième, cinquième et sixième alinéas de l'article R. 123-200. »*

### **7.63.1 Description de chacun des points clés de l'audit**

En fonction des circonstances, la description de chacun des points clés de l'audit peut également :

- préciser l'importance relative du point considéré au regard des comptes (montant, pourcentage de l'actif, ...);
- expliciter le risque en le reliant à un type de transaction ou un compte donné, en le rattachant soit à une assertion soit aux comptes pris dans leur ensemble, en précisant la filiale ou *business unit* concernée, ...;
- le cas échéant, évoquer les spécificités du secteur d'activité ou de certaines zones géographiques, ou tout autre élément de contexte permettant de caractériser l'entité;
- le cas échéant, mentionner les événements ou évolutions propres à l'exercice;
- rappeler succinctement la méthode d'évaluation ou le principe comptable retenu.

### **7.63.2 Description de la réponse du commissaire aux comptes pour chacun des risques décrits**

La description de la réponse du commissaire aux comptes est synthétique. Il s'agit de mettre l'accent sur les principales procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes face au risque spécifique décrit. Il ne s'agit en effet pas d'un catalogue de procédures d'audit standard ou de la reprise de tout le programme de travail. Par exemple, la vérification du caractère approprié de l'information donnée dans l'annexe ne sera pas mentionnée si elle n'a pas vocation à répondre au risque identifié.

Si les procédures d'audit ont révélé des anomalies qui ont conduit à des travaux complémentaires, la démarche retenue est alors expliquée.

### **7.63.3 Principales « observations » relatives aux risques décrits**

L'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014 prévoit que, le cas échéant, les principales « observations » relatives aux risques d'anomalies significatives jugés les plus importants soient fournies dans le rapport, sans préciser ce que cette notion recouvre. Le commissaire aux comptes dispose donc d'une certaine latitude pour ajouter, par exemple, s'il le juge opportun, un commentaire sur les caractéristiques des hypothèses sous-tendant une estimation comptable (« se situent dans une fourchette acceptable », ...), une comparaison avec les pratiques comptables d'entités du même secteur d'activité, ... . Parmi les exemples de rédaction de points clés de l'audit présentés dans le communiqué CNCC publié le 21 septembre 2017, certains comprennent des « observations », permettant d'illustrer le genre de commentaires qui peuvent être formulés.

Le cas échéant, il convient d'assurer une cohérence entre ces « observations » et ce qui a été communiqué au comité d'audit.

Ni la NEP 701, ni le règlement (UE) n° 537/2014 ne prévoient la formulation d'une conclusion par le commissaire aux comptes pour chaque point clé de l'audit.

La NEP 701 précise que :

- la formulation des points clés de l'audit ne doit pas conduire à exprimer une opinion sur des éléments des comptes pris isolément ;

- c'est l'ensemble des travaux d'audit effectués (y compris sur les points clés de l'audit) qui concourt à la formation de l'opinion formulée sur les comptes annuels ou consolidés pris dans leur ensemble.

Cela signifie par exemple que, lorsque l'évaluation des goodwill ou la comptabilisation des produits sont traités en points clés de l'audit, alors le commissaire aux comptes ne peut pas, dans son rapport, exprimer une opinion sur le montant des goodwill ou du chiffre d'affaires figurant dans les comptes consolidés.

#### 7.63.4 Consignes de rédaction

La description des points clés de l'audit permet au lecteur de mieux comprendre l'approche d'audit, les travaux effectués et l'opinion sur les états financiers.

Dans un contexte où l'objectif des nouvelles dispositions est d'accroître la valeur informative du rapport, il importe que chacun des risques et la réponse d'audit correspondante :

- soient décrits avec précision, sans ambiguïté et sans avoir recours à un vocabulaire trop technique, de manière à ce que le lecteur du rapport comprenne pourquoi le commissaire aux comptes l'a considéré comme un risque parmi les plus importants et soit en mesure d'apprécier la manière dont il y a répondu grâce à la description de l'approche retenue ;
- mettent en exergue les spécificités de l'entité et ne soient pas génériques ;
- soient le plus circonscrit possible.

Le commissaire aux comptes veille toutefois à ne pas être dispensateur d'information.

Il convient d'éviter les ambiguïtés ou les approximations qui conduiraient le lecteur à penser que les travaux effectués sont insuffisants pour conclure.

Le nombre de risques relatés dans le rapport relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes. Il dépendra notamment de la taille et de la complexité de l'entité, de la nature de ses activités et de son environnement ainsi que des faits et circonstances de la mission, sachant qu'un nombre de risques relatés trop important au regard des caractéristiques de l'entité peut conduire à ne pas atteindre l'objectif d'attirer l'attention du lecteur sur les points jugés « les plus importants » par le commissaire aux comptes.

L'ordre de présentation des différents points clés de l'audit relève aussi du jugement professionnel du commissaire aux comptes. Ces points clés peuvent par exemple être présentés par ordre d'importance décroissante, ou suivre l'ordre d'apparition des rubriques concernées dans les comptes annuels ou consolidés.

#### 7.64 Circonstances dans lesquelles un point clé de l'audit ou une appréciation n'est pas communiqué dans le rapport

Les paragraphes 16 de la NEP 701 et 14 de la NEP 702 précisent les circonstances dans lesquelles un point clé de l'audit ou une appréciation n'est pas communiqué dans le rapport.

NEP 701 (EIP)	NEP 702 (Non EIP)
« 16. Le commissaire aux comptes décrit chacun des points clés de l'audit sauf si des textes légaux et réglementaires en empêchent la communication. »	« 14. Le commissaire aux comptes explicite ses appréciations en toutes circonstances sauf si des textes légaux et réglementaires en empêchent la communication. »

Ces dispositions anticipent le cas où la loi ou la réglementation interdirait à la direction ou au commissaire aux comptes de rendre public un point nécessitant une justification des appréciations. Ainsi, certaines lois ou réglementations pourraient expressément interdire une communication publique pouvant compromettre l'enquête d'une autorité compétente sur un acte illégal avéré ou suspecté (par exemple, des points qui concerneraient ou sembleraient concerner le blanchiment de capitaux).

#### 7.65 Forme et contenu de la partie du rapport relative à la justification des appréciations dans certaines circonstances

Le paragraphe 21 de la NEP 701 précise :

*« Lorsque le commissaire aux comptes détermine, en fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, qu'il n'y a pas de points clés de l'audit à décrire ou que les seuls points clés de l'audit sont ceux décrits aux paragraphes 18 à 20, il le précise dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit. »*

Cette disposition trouve à s'appliquer dans les trois situations suivantes :

- a) lorsque la loi ou la réglementation empêche la communication d'un point clé de l'audit, (cf. §16 de la NEP 701) et que le commissaire aux comptes estime qu'aucun autre point ne nécessite une justification des appréciations (cf. 7.64) ;
- b) lorsque les seuls points considérés comme des points clés de l'audit sont ceux que le commissaire aux comptes communique conformément aux paragraphes 18 (incertitude significative sur la continuité d'exploitation), 19 (réserve ou refus de certifier) ou 20 (impossibilité de certifier) de la NEP 701 (cf. 7.8 et 7.9) ;

Bien que non prévues explicitement dans la NEP 702, ces deux premières situations sont, selon la CNCC, transposables à la justification des appréciations des personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public.

- c) dans certains cas, lorsque le commissaire aux comptes détermine qu'il n'y a aucun point clé de l'audit à décrire dans son rapport (par exemple dans le cas d'une entité d'intérêt public dont les activités seraient très limitées, telle une holding ne détenant qu'une ligne de titres à l'actif ne présentant pas de risque d'anomalies significatives important).

Cette dernière situation n'est pas prévue dans la NEP 702. Dans ce cas, il convient de se référer au 7.62.2 qui prévoit une possibilité de justification des appréciations moins développée.

- d) Exemple de formulation

#### **Justification des appréciations – Points clés de l'audit**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le(s) point(s) décrit(s) dans la partie « Fondement de l'opinion ... [avec réserve *ou* du refus de certifier *ou* de l'impossibilité de certifier] », [*le cas échéant* : (et) dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »]], nous devons porter à votre connaissance les points clés de l'audit relatifs aux risques d'anomalies

significatives qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants pour l'audit des comptes annuels de l'exercice, ainsi que les réponses que nous avons apportées face à ces risques.

~~Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.~~

~~{Description de chaque point clé de l'audit conformément au paragraphe 15 de la NEP 701}.~~

Nous avons déterminé qu'il n'y avait pas de [ou, le cas échéant : d'autre<sup>124</sup>] point clé de l'audit à communiquer dans notre rapport.

#### e) Exemple de rapport

Un exemple de rapport sur les comptes annuels d'entités EIP, sans réserve et sans point clé de l'audit, est disponible sur le site de la CNCC dans la partie documentaire intitulée SIDONI (cf. [E1-1-6](#)).

#### 7.7 LIEN ENTRE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS ET LES OBSERVATIONS

Les paragraphes 17 de la NEP 701 et 16 de la NEP 702 précisent le lien entre la justification des appréciations et les observations :

NEP 701 (EIP)	NEP 702 (Non EIP)
<i>« 17. Lorsque le commissaire aux comptes détermine qu'un risque d'anomalies significatives est un point clé de l'audit, ce point n'est pas mentionné dans la partie du rapport relative aux observations, à l'exception des cas où des dispositions légales et réglementaires le prévoient. »</i>	<i>« 16. Lorsque le commissaire aux comptes détermine qu'un élément concernant les comptes nécessite une justification des appréciations, cet élément n'est pas mentionné dans la partie du rapport relative aux observations, à l'exception des cas où des dispositions légales et réglementaires le prévoient. »</i>

Ces dispositions sont à rapprocher du 4<sup>ème</sup> alinéa du paragraphe 7 de la NEP 700 - *Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés* qui précise :

*« Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation lorsque des dispositions légales et réglementaires le prévoient. Cette situation se présente, par exemple, en cas de changement de méthodes comptables survenu dans les comptes annuels au cours de l'exercice. »*

Ainsi, lorsqu'un changement de méthode comptable intervenu au cours de l'exercice a conduit le commissaire aux comptes à apprécier la justification du changement de méthode, sa comptabilisation, ainsi que la pertinence de l'information donnée dans l'annexe, le commissaire aux comptes peut juger utile dans la partie de son rapport relative à la

<sup>124</sup> En cas d'incertitude significative sur la continuité d'exploitation, de réserve, refus ou impossibilité de certifier.

justification des appréciations, de justifier de ses appréciations sur ces points qui ont, par ailleurs, fait l'objet d'une observation dans la partie de son rapport relative aux observations.

Lorsque le commissaire aux comptes détermine qu'un élément concernant les comptes nécessite une explicitation des appréciations (entités Non EIP) ou qu'un risque d'anomalies significatives est un point clé de l'audit (entités EIP), cet élément / point n'est pas mentionné dans la partie du rapport relative aux observations, à l'exception des cas où des dispositions légales et réglementaires le prévoient, c'est-à-dire en cas de changement de méthode comptable (cf. 6.4 de la présente note d'information).

Des exemples de rédaction de justification des appréciations concernant la présentation d'ensemble des comptes en cas de changement de méthode comptable intervenu au cours de l'exercice, dans une entité Non EIP, sont présentés au paragraphe 14.5 de la note d'information.

#### 7.8 LIEN ENTRE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS ET LES INCERTITUDES SIGNIFICATIVES LIÉES À DES ÉVÉNEMENTS OU CIRCONSTANCES SUSCEPTIBLES DE METTRE EN CAUSE LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Les paragraphes 18 de la NEP 701 et 17 de la NEP 702 précisent le lien entre la justification des appréciations et les incertitudes significatives liées à des événements ou circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation.

NEP 701 (EIP)	NEP 702 (Non EIP)
<p>« 18. Lorsque le commissaire aux comptes inclut dans son rapport une partie distincte relative à des incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, il ne décrit pas ces incertitudes dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit.</p> <p>Dans celle-ci, il renvoie à la partie du rapport relative à ces incertitudes. »</p>	<p>« 17. Lorsque le commissaire aux comptes inclut dans son rapport une partie distincte relative à des incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, il ne décrit pas ces incertitudes dans la partie relative à la justification des appréciations.</p> <p>Dans celle-ci, il renvoie à la partie du rapport relative à ces incertitudes. »</p>

Ces dispositions sont à rapprocher des paragraphes 12 et 13 de la NEP 570 – *Continuité d'exploitation* qui précisent :

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

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

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

- il attire l'attention de l'utilisateur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe au titre de cette incertitude significative ; et

- *il précise que, sans remettre en cause son opinion, ces événements ou circonstances indiquent l'existence d'une incertitude significative susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation. »*

L'insertion d'une justification des appréciations sur la continuité d'exploitation :

- n'est possible que lorsque, en présence de faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation relevés par le commissaire aux comptes :
  - o il a conclu, sur la base des éléments probants collectés, qu'il n'existait pas d'incertitude significative sur la continuité d'exploitation (cf. 5.21) et,
  - o l'annexe donne une information appropriée sur la situation ;
- n'est pas possible lorsque le rapport comprend une partie distincte « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation ».

Des exemples de rédaction de justification des appréciations relatifs à la continuité d'exploitation dans un rapport sur les comptes d'une entité Non EIP sont présentés aux paragraphes 14.3 et 14.4 de la note d'information.

#### 7.9 PRÉCISIONS CONCERNANT LA CERTIFICATION AVEC RÉSERVE, LE REFUS OU L'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER

Les paragraphes 19 et 20 de la NEP 701 et 18 et 19 de la NEP 702 précisent les cas de la certification avec réserve, du refus ou de l'impossibilité de certifier :

<b>NEP 701 (EIP)</b>	<b>NEP 702 (Non EIP)</b>
<p><i>« 19. Un élément motivant une certification avec réserve ou un refus de certifier constitue, par nature, un point clé de l'audit.</i></p> <p><i>Dans ce cas, le commissaire aux comptes ne décrit pas cet élément dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit. Dans celle-ci, il renvoie à la partie du rapport relative au fondement de l'opinion.</i></p> <p><i>Une certification avec réserve ne dispense pas le commissaire aux comptes, dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit, de décrire les autres points clés de l'audit qu'il a, le cas échéant, retenus à l'issue de son analyse.</i></p> <p><i>En cas de refus de certifier, le commissaire aux comptes peut, dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit, décrire les autres points clés de l'audit qu'il a, le cas échéant, retenus à l'issue de son analyse. »</i></p> <p><i>« 20. Un élément motivant une impossibilité de certifier constitue, par nature, un point clé de l'audit.</i></p> <p><i>Dans ce cas, le commissaire aux comptes ne décrit pas cet élément dans la partie du rapport</i></p>	<p><i>«18. L'exposé des motivations fondant une certification avec réserve ou un refus de certifier constitue, par nature, une justification des appréciations.</i></p> <p><i>Dans ce cas, le commissaire aux comptes n'expose pas ses motivations dans la partie du rapport relative à la justification des appréciations. Dans celle-ci, il renvoie à la partie du rapport relative au fondement de l'opinion.</i></p> <p><i>Une certification avec réserve ne dispense pas le commissaire aux comptes dans la partie du rapport relative à la justification des appréciations, d'expliciter, le cas échéant, ses appréciations sur d'autres éléments que ceux ayant motivé la réserve.</i></p> <p><i>En cas de refus de certifier, le commissaire aux comptes peut, le cas échéant, dans la partie du rapport relative à la justification des appréciations, expliciter ses appréciations sur d'autres éléments que ceux ayant motivé le refus. »</i></p> <p><i>« 19. L'exposé des motivations conduisant à une impossibilité de certifier constitue, par nature, une justification des appréciations.</i></p> <p><i>Dans ce cas, le commissaire aux comptes n'expose pas ses motivations dans la partie du</i></p>

NEP 701 (EIP)	NEP 702 (Non EIP)
<p><i>relative aux points clés de l'audit. Dans celle-ci, il renvoie à la partie du rapport relative au fondement de l'opinion.</i></p> <p><i>Le commissaire aux comptes ne formule pas d'autres points clés de l'audit. Il précise dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit qu'il n'y a pas lieu de formuler d'autres points clés de l'audit eu égard à l'impossibilité de certifier. »</i></p>	<p><i>rapport relative à la justification des appréciations. Dans celle-ci, il renvoie à la partie du rapport relative au fondement de l'opinion.</i></p> <p><i>Le commissaire aux comptes n'explique pas ses appréciations sur d'autres éléments que ceux ayant motivé l'impossibilité de certifier. Il précise dans la partie du rapport relative à la justification des appréciations qu'il n'y a pas lieu d'expliquer d'autres appréciations eu égard à l'impossibilité de certifier. »</i></p>

Il résulte de ces normes que les motivations fondant une opinion avec réserve ou un refus de certifier constituent par nature une justification des appréciations.

Cependant, la justification d'appréciations sur d'autres éléments ou points clés de l'audit que ceux ayant motivé la réserve ou le refus peut demeurer pertinente pour améliorer la compréhension de l'audit par les utilisateurs du rapport. En conséquence, les diligences requises concernant la détermination des appréciations de nature à faire l'objet d'une justification s'appliquent.

#### A) *Certification avec réserve*

L'exemple, présenté au 14.7 de la note d'information, précise les modalités de rédaction de la justification des appréciations dans le cadre d'une certification avec réserve dans un rapport sur les comptes d'une entité Non EIP.

Conformément aux critères définis au paragraphe 7.6 de la note d'information, le commissaire aux comptes utilise une formulation claire et présente les appréciations auxquelles il a procédé sur les points autres que ceux l'ayant conduit à émettre une réserve et qui sont de nature à faire l'objet d'une justification.

#### B) *Refus de certifier*

À la différence de la certification avec réserve, le commissaire aux comptes qui émet un refus de certifier a détecté des anomalies significatives non corrigées dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites ou qui rendent la formulation d'une réserve insuffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Dans ce contexte, le commissaire aux comptes peut estimer :

- selon l'importance du point ou de l'élément donnant lieu au refus de certifier, qu'il n'y a aucun autre point nécessitant une justification d'appréciation ;

ou

- qu'il est nécessaire de décrire les autres points clés de l'audit retenus, le cas échéant, à l'issue de son analyse. Il est alors particulièrement important que la description de ces autres points clés de l'audit ne laisse pas sous-entendre que la crédibilité à accorder aux

états financiers pris dans leur ensemble pour ces autres points est plus grande qu'elle ne l'est réellement dans les circonstances, compte tenu du refus de certifier.

Un exemple de rédaction de la partie du rapport relative à la justification des appréciations, dans le cadre d'un refus de certifier, est donné au 14.8.

### C) *Impossibilité de certifier*

À la différence du refus de certifier, où le commissaire aux comptes exprime une opinion (un refus), il formule une impossibilité de certifier qui n'exprime pas d'opinion. Il est dans cette situation :

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

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

Un exemple de rédaction de la partie du rapport relative à la justification des appréciations, dans le cadre d'une impossibilité de certifier, est donné au 14.9.

## 7.10 DOCUMENTATION DE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS

La documentation de la justification des appréciations fait partie des obligations définies dans la NEP 230 relative à la documentation de l'audit des comptes, applicables à la certification des comptes de toutes les entités.

S'agissant des entités d'intérêt public, la NEP 701 précise en outre dans son paragraphe 23 :

« *Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier les éléments suivants :*

*- les éléments ayant nécessité une attention particulière de sa part au cours de l'audit et déterminés conformément aux principes énoncés au paragraphe 9 ainsi que le raisonnement qui l'a conduit à qualifier, ou non, chacun de ces éléments comme un point clé de l'audit conformément aux principes énoncés au paragraphe 10 ;*

*- le cas échéant, l'analyse l'ayant conduit à déterminer qu'il n'y a pas de point clé d'audit à décrire dans son rapport ou que les seuls points clés de l'audit à communiquer sont ceux dont il est question aux paragraphes 18 à 20 ;*

*- le cas échéant, les raisons pour lesquelles le commissaire aux comptes n'a pas communiqué dans son rapport un point clé de l'audit, en application du paragraphe 16. »*

Cette disposition de la NEP 701 implique que le commissaire aux comptes consigne dans son dossier les éléments permettant à toute autre personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à la mission d'être en mesure de comprendre le raisonnement ayant conduit notamment à :

- la sélection, parmi les éléments communiqués au comité d'audit, des points ayant nécessité une attention particulière de la part du commissaire aux comptes au cours de l'audit ;
- la détermination, parmi les éléments ainsi sélectionnés, de ceux jugés les plus importants pour l'audit des comptes et qui constituent les points clés de l'audit ;
- le cas échéant, l'analyse ayant conduit le commissaire aux comptes à ne pas communiquer de point clé de l'audit ou à ne communiquer que les seuls points clés ayant motivé l'incertitude significative sur la continuité d'exploitation, la réserve, ou le refus de certifier ;
- le cas échéant, l'analyse ayant conduit le commissaire aux comptes à ne pas communiquer de point clé de l'audit, en application du paragraphe 16 de la NEP 701.

Les jugements du commissaire aux comptes portés dans ce cadre seront probablement étayés par :

- la documentation relative aux communications avec les organes mentionnés à l'article L.823-16 du code de commerce ;
- la documentation d'audit se rapportant à chaque point pris individuellement ;
- d'autres pièces de la documentation d'audit portant sur les points importants relevés lors de l'audit (par exemple, une note de synthèse).

Toutefois, la NEP 701 ne requiert pas du commissaire aux comptes qu'il documente les raisons pour lesquelles les autres points ayant fait l'objet de communications avec les organes mentionnés à l'article L.823-16 du code de commerce ne constituent pas des points ayant nécessité une attention particulière de sa part.

## 8 VÉRIFICATION DU RAPPORT DE GESTION (ET DES AUTRES DOCUMENTS ADRESSÉS AUX MEMBRES DE L'ORGANE APPELÉ À STATUER SUR LES COMPTES)<sup>125</sup>

---

### 8.1 CONTENU

Dans cette partie, le rapport présente les conclusions issues de la vérification du rapport de gestion (et des autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes), précédées de l'indication que les vérifications spécifiques prévues par la loi ont été effectuées.

Par ailleurs, les irrégularités et inexactitudes portant sur le rapport de gestion et/ou les documents adressés aux membres de l'organe délibérant sont signalées dans cette partie du rapport (comptes annuels ou comptes consolidés)<sup>126</sup>.

Les éléments contenus dans cette partie du rapport n'affectent pas l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes. À l'inverse, la nature de l'opinion exprimée peut affecter la rédaction de cette partie.

#### 8.11 Rapport sur les comptes annuels

Les vérifications<sup>127</sup> portent sur :

- la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion<sup>128</sup> du conseil d'administration, du directoire ou de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes, et dans les documents adressés aux actionnaires ou associés ou à l'organe appelé à statuer sur les comptes sur la situation financière et les comptes annuels ;
- l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et avantages versés aux mandataires sociaux concernés ainsi qu'aux engagements consentis en leur faveur à l'occasion de la prise, de la cessation ou du changement de fonctions ou postérieurement à celles-ci, mentionnées aux trois premiers alinéas de l'article L.225-37-3 du code de commerce pour les SA et SCA dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé et les sociétés qu'elles contrôlent constituées sous forme de SA ou SCA ;
- certaines informations que les textes légaux et réglementaires font obligation au commissaire aux comptes de mentionner pour certaines entités dans son rapport, telles

---

<sup>125</sup> Pour plus d'informations, se référer à la NI XVIII. - *Vérifications spécifiques - le commissaire aux comptes et les travaux relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes - Juillet 2016.*

<sup>126</sup> Communiqué CNCC du 6 février 2009.

<sup>127</sup> Ces vérifications n'intègrent pas les conséquences de l'ordonnance n° 2017-1180 du 19 juillet 2017 relative à la publication d'informations non financières par certaines grandes entreprises et certains groupes d'entreprises.

<sup>128</sup> Y compris celles relatives aux délais de paiement prévues par l'article D.441-4 I du code de commerce :

« Pour l'application de l'article L. 441-6-1, les sociétés présentent dans le rapport de gestion :

1° Pour les fournisseurs, le nombre et le montant total des factures reçues non réglées à la date de clôture de l'exercice dont le terme est échu ; ce montant est ventilé par tranches de retard et rapporté en pourcentage au montant total des achats de l'exercice ;

2° Pour les clients, le nombre et le montant total des factures émises non réglées à la date de clôture de l'exercice dont le terme est échu ; ce montant est ventilé par tranches de retard et rapporté en pourcentage au chiffre d'affaires de l'exercice. »

que les prises de participation et les prises de contrôle intervenues au cours de l'exercice, les aliénations diverses intervenues en application de la législation sur les participations réciproques et l'identité des personnes détenant le capital et les droits de vote ;

- les mentions éventuelles d'événements postérieurs, prévues au paragraphe 14 de la NEP 560 – *Événements postérieurs à la clôture de l'exercice*.

Dans le rapport sur les comptes annuels, ces vérifications sont introduites par la phrase « *Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.* » et sont relatées dans des paragraphes distincts :

- observations concernant la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion et dans les documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes, sur la situation financière et les comptes annuels ;
- attestation de l'exactitude et de la sincérité des informations données dans le rapport de gestion relatives aux rémunérations et avantages versés aux mandataires sociaux concernés ainsi qu'aux engagements consentis en leur faveur à l'occasion de la prise, de la cessation ou du changement de fonctions ou postérieurement à celles-ci. Cette disposition ne concerne que les rapports sur les comptes annuels des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé et les rapports sur les comptes annuels de filiales de sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé<sup>129</sup> ;
- le cas échéant, signalement des irrégularités et inexactitudes portant sur le rapport de gestion ou sur les documents adressés aux membres de l'organe appelés à statuer sur les comptes ;
- le cas échéant, informations prévues par la loi dans certaines entités, telles que notamment :
  - les prises de participation et prises de contrôle intervenues au cours de l'exercice,
  - l'identité des détenteurs du capital et des droits de vote et auto-contrôle,
  - les aliénations diverses intervenues en application de la législation sur les participations réciproques ;
- le cas échéant, mention prévue par la NEP 560 - *Événements postérieurs à la clôture de l'exercice* au paragraphe 14.

## 8.12 Rapport sur les comptes consolidés

La seule vérification spécifique est celle concernant les informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion.

En effet, l'article L.823-10 du code de commerce dispose que les commissaires aux comptes « (...) *vérifient, le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe.* ».

---

<sup>129</sup> SA et SCA dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé et SA et SCA dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé mais qui sont contrôlées au sens de l'article L.233-16 du code de commerce par une SA ou SCA dont les titres sont admis aux négociations sur un tel marché (pour autant, selon une analyse faite par la Commission des études juridiques de la CNCC, que les mandataires sociaux de ces sociétés contrôlées détiennent un mandat dans une société du **groupe** dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé).

Par ailleurs, le cas échéant, cette partie intègre la mention prévue par la NEP 560 - Événements postérieurs à la clôture de l'exercice au paragraphe 14.

De même, les irrégularités et inexactitudes portant sur les informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion sont également signalées dans cette partie.

## 8.2 VÉRIFICATION DU RAPPORT DE GESTION ET DES AUTRES DOCUMENTS ADRESSÉS AUX MEMBRES DE L'ORGANE APPELÉ À STATUER SUR LES COMPTES

### 8.21 Rapport sur les comptes annuels

Le contenu de cette partie est prévu par la NEP 700 :

*«16. Dans le rapport sur les comptes annuels, cette partie comporte les éléments suivants :*

*a) Une introduction par laquelle le commissaire aux comptes indique qu'il a effectué les vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires ;*

*b) Les conclusions exprimées sous forme d'observation, ou d'absence d'observation, sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes et, le cas échéant, dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes sur la situation financière et les comptes annuels ;*

*c) L'attestation, le cas échéant, de l'exactitude et de la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social, fournies dans le rapport de gestion en application des trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1 du code de commerce ;*

*d) Le cas échéant, les vérifications ou informations relatives à l'entité que les textes légaux et réglementaires font obligation au commissaire aux comptes de mentionner dans son rapport, telles que les prises de participation et les prises de contrôle intervenues au cours de l'exercice, les aliénations diverses intervenues en application de la législation sur les participations réciproques et l'identité des personnes détenant le capital et les droits de vote. »*

### 8.22 Rapport sur les comptes consolidés

Le contenu de cette partie est prévu par la NEP 700 :

*« 17. Dans le rapport sur les comptes consolidés, cette partie concerne uniquement la vérification spécifique portant sur la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion.*

*Elle comporte deux paragraphes distincts :*

*a) Une introduction par laquelle le commissaire aux comptes indique qu'il a effectué la vérification spécifique prévue par les textes légaux et réglementaires ;*

b) *La conclusion issue de cette vérification exprimée sous forme d'observation, ou d'absence d'observation, sur la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion. »*

### 8.3 CONCLUSIONS CONCERNANT LES INFORMATIONS DONNÉES DANS LE RAPPORT DE GESTION ET DANS LES DOCUMENTS ADRESSÉS AUX MEMBRES DE L'ORGANE APPELÉ À STATUER SUR LES COMPTES

Les principes relatifs à la formulation, par le commissaire aux comptes, de ses conclusions concernant :

- la sincérité et la concordance avec les comptes des informations données dans le rapport de gestion et dans les documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes,
- le cas échéant<sup>130</sup>, l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés aux mandataires sociaux ainsi qu'aux engagements consentis en leur faveur, prévues à l'article L.225-37-3 du code de commerce,

sont définis par la NEP 9510.

#### 8.31 Informations visées et définitions

Selon le paragraphe 2 de la NEP 9510 : « *En application de l'article R.823-7 (2° et 3°), dans son rapport à l'assemblée générale ordinaire, le commissaire aux comptes fait état de ses observations sur la sincérité et la concordance avec les comptes des informations données dans le rapport de gestion de l'exercice et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière de la société et de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation ... »*<sup>131</sup>

En outre, dans les SA et SCA dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou qui sont contrôlées au sens de l'article L.233-16 par une telle société<sup>132</sup>, le commissaire aux comptes « *atteste spécialement l'exactitude et la sincérité des informations mentionnées aux trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1* »<sup>133</sup>, relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social, ainsi qu'aux engagements consentis en leur faveur.

---

<sup>130</sup> Cette disposition ne concerne que les rapports sur les comptes annuels des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé et les rapports sur les comptes annuels de filiales de sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé.

<sup>131</sup> Les informations données dans le rapport de gestion comprennent celles relatives aux délais de paiement prévues par l'article D.441-4 du code de commerce. Se reporter, pour plus de précisions, à l'avis technique de la CNCC relatif aux délais de paiement, publié le 28 juillet 2017.

<sup>132</sup> Pour autant que ces sociétés contrôlées soient constituées sous forme de SA ou de SCA et que les mandataires sociaux de ces sociétés contrôlées détiennent un mandat dans une société du groupe dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, selon analyse faite par la Commission des études juridiques de la CNCC (Bulletin n°133, p.173).

<sup>133</sup> NEP 9510 § 02, nb : ces informations sont désormais prescrites par l'article L.225-37-3 du code de commerce.

### 8.31.1 *Rapport de gestion*

Le rapport de gestion s'entend de tout document écrit par lequel les dirigeants ou les organes chargés de la direction de l'entité rendent compte à l'organe délibérant de leur gestion au cours de l'exercice écoulé et communiquent toutes informations significatives sur l'entité et sur ses perspectives d'évolution. Un tel rapport a vocation à accompagner des comptes. Il est établi par les mêmes organes que ceux qui arrêtent les comptes. Le rapport peut porter sur la gestion d'un groupe et a alors vocation à accompagner les comptes consolidés.

Les textes légaux ou réglementaires applicables à l'entité peuvent prévoir l'obligation d'établir un rapport de gestion. Dans les sociétés commerciales, le rapport de gestion contient, notamment en application de l'article L.232-1 II du code de commerce, un certain nombre d'informations obligatoires.

En l'absence de textes légaux ou réglementaires, les statuts peuvent imposer une telle obligation aux dirigeants, ou l'entité peut néanmoins choisir d'établir un tel rapport.

Pour les sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, visées par l'article L.451-1-2 du code monétaire et financier, le rapport financier annuel prévu par le I de ce même article peut servir de rapport de gestion présenté à l'assemblée générale des actionnaires s'il est complété des informations et éléments exigés par le code de commerce. Pour mémoire et à la date de rédaction de la présente note d'information, le rapport de gestion figurant dans le rapport financier annuel peut devoir être complété par les éléments suivants, non visés par l'article 222-3 du règlement général de l'AMF<sup>134</sup> précisant le contenu du rapport de gestion à inclure dans le rapport financier annuel :

- participation des salariés au capital social (L.225-102 du code de commerce) ;
- rémunérations et avantages de toute nature versés à chaque mandataire social (L.225-37-3 du code de commerce) ;
- mandats et fonctions exercés par chacun des mandataires sociaux (L.225-37-4 du code de commerce) ;
- déclaration de performance extra-financière (L.225-102-1 du code de commerce)<sup>135</sup> ;
- politique de prévention du risque d'accident technologique menée par la société (installations « Seveso »), sa capacité à couvrir sa responsabilité vis-à-vis des biens et des personnes, ainsi que les moyens prévus pour assurer la gestion de l'indemnisation des victimes (L.225-102-2 du code de commerce) ;
- activité des filiales et participations et indication des prises de participation (L.233-6 du code de commerce) ;
- indication des franchissements de seuils et répartition du capital (L.233-7 du code de commerce) ;
- tableau récapitulatif des délégations pour augmenter le capital en cours de validité (L.225-100 du code de commerce) ;

---

<sup>134</sup> Informations par ailleurs mentionnées à l'article L.225-100-3 du code de commerce et, si l'émetteur est tenu d'établir des comptes consolidés, à l'article L.225-100-2 dudit code.

<sup>135</sup> Étant précisé que les conséquences sur les vérifications du commissaire aux comptes de l'ordonnance n° 2017-1180 du 19 juillet 2017 relative à la publication d'informations non financières par certaines grandes entreprises et certains groupes d'entreprises ne sont pas intégrées dans la présente note d'information.

- récapitulatif des opérations réalisées par les dirigeants sur les titres de la société (L.225-111 du code de commerce) ;
- informations relatives aux délais de paiement prévues à l'article D.441-4 du code de commerce.

D'autres sociétés (sociétés non cotées, sociétés dont les titres sont cotés sur Euronext Growth<sup>136</sup>), établissent un rapport annuel, diffusé à l'occasion de leur assemblée générale annuelle, dont la publication ne constitue pas une obligation légale et dont le contenu n'est pas réglementé. Conçu comme un document de présentation de l'entité, le rapport annuel comprend habituellement des informations générales sur le groupe, une analyse de l'activité de celui-ci et une partie consacrée aux comptes annuels et consolidés dans laquelle sont intégrés les éléments du rapport de gestion. Ceux-ci sont parfois répartis dans le rapport annuel sans être regroupés au sein d'une section distincte. Lorsque le rapport annuel est déposé au greffe du tribunal de commerce, au lieu des seuls comptes et rapport de gestion prévus par les textes légaux et réglementaires, le terme « rapport de gestion » couvre alors le rapport annuel dans son ensemble.

### 8.31.2 Documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes<sup>137</sup>

Le périmètre des diligences du commissaire aux comptes sur les « documents adressés aux actionnaires » est défini par les § 5 et 16 de la NEP 9510.

*« 5. Les diligences du commissaire aux comptes sur les documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes, ou mis à leur disposition, portent sur les documents relatifs à la situation financière et aux comptes annuels ou consolidés, que ces documents soient :*

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

*« 16. Le commissaire aux comptes vérifie que le rapport de gestion et les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes comprennent toutes les informations requises par les textes légaux et réglementaires et, le cas échéant, par les statuts. »*

### 8.32 Vérifications du commissaire aux comptes

Selon le paragraphe 1 de la NEP 9510 : *« En application des articles L.820-1 et L.823-10 alinéas 2 et 3 du code de commerce, le commissaire aux comptes vérifie, dans toutes les personnes et entités, la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration, du directoire ou de tout*

<sup>136</sup> Anciennement Alternext.

<sup>137</sup> Pour plus d'informations sur les notions de « documents relatifs à la situation financière et aux comptes » et « d'autres documents », se référer à la NI XVIII. - *Vérifications spécifiques - le commissaire aux comptes et les travaux relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes - Juillet 2016.*

*organe de direction, et dans les documents adressés aux actionnaires ou associés sur la situation financière et les comptes annuels.*

*(...)*

*Il vérifie, le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe. »*

La NEP 9510 définit, au paragraphe 3, les diligences que le commissaire aux comptes met en œuvre afin de :

*« - vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes,*

*- vérifier, le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe,*

*- vérifier, le cas échéant, l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social. »*

### 8.33 Formulation des conclusions du commissaire aux comptes

#### 8.33.1 Dispositions prévues par la NEP 9510

Les paragraphes 17 et 18 de la NEP 9510 définissent les principes relatifs à la formulation par le commissaire aux comptes de ses conclusions :

*« 17. Lorsque, à l'issue de ses travaux, le commissaire aux comptes relève, dans le rapport de gestion ou dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes :*

- des informations sur la situation financière et les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes consolidés qui ne concordent pas avec les comptes ou qui ne peuvent pas être rapprochées des données ayant servi à l'établissement de ces comptes, ou qui ne sont pas sincères,*
- des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social prévues aux trois premiers alinéas de l'article L.225-102-1 qui ne sont pas exactes ou qui ne sont pas sincères,*
- des incohérences manifestes dans les autres informations,*
- l'omission d'informations prévues par les textes légaux et réglementaires ou par les statuts,*

*il les porte à la connaissance de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance, ainsi que, le cas échéant, du comité spécialisé agissant sous la responsabilité exclusive et collective de ces organes, dans le cadre des obligations prévues par l'article L.823-16 du code de commerce. »*

*« 18. À défaut de modifications par l'organe compétent, le commissaire aux comptes apprécie si les inexactitudes relevées sont susceptibles d'influencer le jugement des utilisateurs des comptes sur l'entité ou sur son fonctionnement, ou leur prise de décision. Si*

*tel est le cas, il rend compte de ses travaux en appliquant les dispositions des paragraphes 21. et 22. [devenus : 16 et 17] de la norme relative au rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés. Les conclusions sont exprimées dans la troisième partie du rapport [devenue : partie relative à la vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés à l'assemblée générale], sous forme d'observation ou d'absence d'observation. En outre, dans la troisième partie de son rapport [devenue : partie relative à la vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés à l'assemblée générale], il atteste spécialement l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social fournies en application des dispositions du code de commerce. »*

### **8.33.2 Rédaction du rapport : le commissaire aux comptes n'a pas d'observation à formuler**

Lorsque le commissaire aux comptes n'a pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes des informations données, y compris celles relatives aux délais de paiement prévues à l'article L.441-6 du code de commerce, la mention dans le rapport préconisée par la CNCC est la suivante :

#### **Comptes annuels :**

##### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux ... [membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes]**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du [préciser l'organe compétent] et dans les autres documents adressés aux [préciser les membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes] sur la situation financière et les comptes annuels.

Lorsque son rapport concerne :

- une SA ou une SCA dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;
- une SA ou une SCA dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé mais qui est contrôlée au sens de l'article L.233-16 du code de commerce par une société dont les titres sont admis aux négociations sur un tel marché ;

le commissaire aux comptes complète la formulation ci-dessus de la façon suivante :

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du [préciser l'organe compétent] et dans les autres documents adressés aux [préciser les membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes] sur la situation financière et les comptes annuels ;

Concernant les informations fournies en application des dispositions de l'article L. 225-37-3 du code de commerce sur les rémunérations et avantages versés aux

mandataires sociaux ainsi que sur les engagements consentis en leur faveur, nous avons vérifié leur concordance avec les comptes ou avec les données ayant servi à l'établissement de ces comptes et, le cas échéant, avec les éléments recueillis par votre société auprès des sociétés contrôlant votre société ou contrôlées par elle. Sur la base de ces travaux, nous attestons l'exactitude et la sincérité de ces informations.

### *Comptes consolidés :*

#### **Vérification des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion<sup>138</sup>**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, à la vérification spécifique prévue par la loi des informations relatives au groupe, données dans le rapport de gestion<sup>139</sup> du ... [*préciser l'organe compétent*]. Nous n'avons pas d'observation à formuler sur leur sincérité et leur concordance avec les comptes consolidés.

#### **8.33.3 Rédaction du rapport : le commissaire aux comptes a des observations à formuler**

##### *A) Inexactitudes susceptibles d'influencer le jugement des utilisateurs des comptes*

Si le commissaire aux comptes juge que les inexactitudes relevées sont susceptibles d'influencer le jugement des utilisateurs des comptes sur l'entité ou sur son fonctionnement, ou leur prise de décision, le commissaire aux comptes formule ses observations dans les termes suivants :

### *Comptes annuels :*

#### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux ... [*membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes*]**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du ... [*préciser l'organe compétent*] et dans les autres documents adressés aux [*préciser les membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes*] sur la situation financière et les comptes annuels appellent de notre part les observations suivantes : [*exposé des observations*].

---

<sup>138</sup> Ou « Vérification du rapport sur la gestion du groupe » en cas de document séparé.

<sup>139</sup> Ou « (...) vérification spécifique prévue par la loi des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe » en cas de document séparé.

## Comptes consolidés :

### Vérification des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion<sup>140</sup>

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, à la vérification spécifique prévue par la loi des informations relatives au groupe, données dans le rapport de gestion<sup>141</sup> du ... [préciser l'organe compétent].

Leur sincérité et leur concordance avec les comptes consolidés appellent, de notre part, les observations suivantes : [exposé des observations].

#### B) Exactitude et sincérité des informations relatives à la rémunération des mandataires sociaux

Si le commissaire aux comptes a une observation sur l'exactitude ou la sincérité des informations relatives à la rémunération des mandataires sociaux<sup>142</sup>, son observation pourra être rédigée de la manière suivante :

Concernant les informations fournies en application des dispositions de l'article L.225-37-3 du code de commerce sur les rémunérations et avantages versés aux mandataires sociaux ainsi que sur les engagements consentis en leur faveur, nous avons vérifié leur concordance avec les comptes ou avec les données ayant servi à l'établissement de ces comptes et, le cas échéant, avec les éléments recueillis par votre société auprès des sociétés contrôlant votre société ou contrôlées par elle. Sur la base de ces travaux, l'exactitude et la sincérité de ces informations appellent de notre part l'observation suivante : ... .

#### C) Absence d'information sur la rémunération des mandataires sociaux

La formulation ci-dessus est à adapter lorsque les informations, relative aux rémunérations et avantages versés aux mandataires sociaux concernés sont manquantes dans le rapport de gestion.<sup>142</sup>

Un exemple de formulation est présenté au paragraphe 16.2.

---

<sup>140</sup> Ou « Vérification du rapport sur la gestion du groupe » en cas de document séparé.

<sup>141</sup> Ou « (...) vérification spécifique prévue par la loi des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe » en cas de document séparé.

<sup>142</sup> Ce paragraphe n'est requis que :

- dans les SA et SCA dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;
- ainsi que dans les SA et SCA dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé mais qui sont contrôlées au sens de l'article L. 233-16 du code de commerce par une société dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, pour les mandataires sociaux de la SA /SCA « non cotée » détenant au moins un mandat dans une société dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé.

D) *Incohérence manifeste dans les autres informations relevée lors de la lecture du rapport de gestion*

Si le commissaire aux comptes a relevé une incohérence manifeste lors de sa lecture des « autres informations », telles que définies par le § 13 de la NEP 9510,<sup>143</sup> ne portant pas sur la situation financière et les comptes, son observation pourra être rédigée de la manière suivante :

*Comptes annuels :*

**Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux ...  
[membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes]**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du [préciser l'organe compétent] et dans les autres documents adressés aux [préciser les membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes] sur la situation financière et les comptes annuels ;

Le rapport de gestion appelle par ailleurs l'observation suivante de notre part : ....

*Comptes consolidés :*

**Vérification des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion<sup>144</sup>**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, à la vérification spécifique prévue par la loi des informations relatives au groupe, données dans le rapport de gestion<sup>145</sup> du ... [préciser l'organe compétent].

Nous n'avons pas d'observations à formuler sur leur sincérité et leur concordance avec les comptes consolidés

Les informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion [ou le rapport sur la gestion du groupe] appelle(nt) par ailleurs l'observation suivante de notre part :  
....

---

<sup>143</sup> Informations qui ne sont pas extraites des comptes annuels et, le cas échéant, des comptes consolidés ou qui ne peuvent pas être rapprochées des données ayant servi à l'établissement de ces comptes ; ou informations qui ne relèvent pas des trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1 du code de commerce.

<sup>144</sup> Ou « Vérification du rapport sur la gestion du groupe » en cas de document séparé.

<sup>145</sup> Ou « (...) vérification spécifique prévue par la loi des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe » en cas de document séparé.

#### **8.33.4 Incidence sur la sincérité des informations en cas d'existence d'un paragraphe relatif à des incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation**

L'existence d'un paragraphe relatif à des incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation ne donne pas lieu à une modification de la rédaction de la partie du rapport relative à la vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

#### **8.33.5 Incidence des réserves, du refus de certifier ou de l'impossibilité de certifier sur la sincérité des informations**

Les constatations conduisant à la formulation d'une réserve, d'un refus de certifier ou d'une impossibilité de certifier, ont une incidence sur la sincérité des informations données. Dans ce cas, le commissaire aux comptes en fait mention dans la partie de son rapport relative à la vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

Afin de ne pas avoir à répéter les mêmes faits, la formulation suivante est retenue :

##### **A) En cas de réserve**

##### **Comptes annuels :**

###### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux ... [membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes]**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

À l'exception de l'incidence [éventuelle]<sup>146</sup> du point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels.

##### **Comptes consolidés :**

###### **Vérification des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion<sup>147</sup>**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, à la vérification spécifique prévue par la loi des informations

---

<sup>146</sup> En cas de limitation.

<sup>147</sup> Ou « Vérification du rapport sur la gestion du groupe » en cas de document séparé.

relatives au groupe, données dans le rapport de gestion<sup>148</sup> du ... [préciser l'organe compétent].

À l'exception de l'incidence [éventuelle]<sup>149</sup> des faits exposés dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'observations à formuler sur leur sincérité et leur concordance avec les comptes consolidés.

#### B) *En cas de refus de certifier*

##### *Comptes annuels :*

###### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux ... [membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes]**

La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels appellent de notre part les mêmes constatations que celles formulées dans la partie « Fondement du refus de certifier ».

##### *Comptes consolidés :*

###### **Vérification des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion<sup>150</sup>**

Leur sincérité et leur concordance avec les comptes consolidés appellent de notre part les mêmes constatations que celles formulées dans la partie « Fondement du refus de certifier ».

#### C) *En cas d'impossibilité de certifier*

##### *Comptes annuels :*

###### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux ... [membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes]**

La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels appellent de notre part les mêmes constatations que celles formulées dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier ».

---

<sup>148</sup> Ou « (...) vérification spécifique prévue par la loi des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe » en cas de document séparé.

<sup>149</sup> En cas de limitation.

<sup>150</sup> Ou « Vérification du rapport sur la gestion du groupe » en cas de document séparé.

## Comptes consolidés :

### Vérification des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion<sup>151</sup>

Leur sincérité et leur concordance avec les comptes consolidés appellent de notre part les mêmes constatations que celles formulées dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier ».

#### 8.33.6 Observations à formuler autres que celles résultant de la réserve, du refus de certifier ou de l'impossibilité de certifier

S'il existe, en outre, des observations à formuler autres que celles résultant de la réserve ou du refus de certifier, la mention est la suivante :

## Comptes annuels :

### En cas de réserve

#### Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux ... [membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes]

Outre l'incidence [éventuelle]<sup>152</sup> des faits exposés dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du [préciser l'organe compétent] et dans les autres documents adressés aux [préciser les membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes] sur la situation financière et les comptes annuels, appellent de notre part les observations suivantes : (...).

### En cas de refus de certifier

#### Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux ... [membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes]

La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du ... [préciser l'organe compétent] et dans les autres documents adressés aux ... [préciser les membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes] sur la situation financière et les comptes annuels appellent de notre part les mêmes constatations que celles formulées dans la partie « Fondement du refus de certifier ».

### En cas d'impossibilité de certifier

#### Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux ... [membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes]

La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du... [préciser l'organe compétent] et dans les autres documents

<sup>151</sup> Ou « Vérification du rapport sur la gestion du groupe » en cas de document séparé.

<sup>152</sup> En cas de limitation ou d'impossibilité de certifier.

adressés aux ... [préciser les membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes] sur la situation financière et les comptes annuels appellent de notre part les mêmes constatations que celles formulées dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier ».

### Comptes consolidés :

#### En cas de réserve

##### Vérification des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion<sup>153</sup>

Outre l'incidence [éventuelle]<sup>152</sup> des faits exposés dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », leur sincérité et leur concordance avec les comptes consolidés appellent, de notre part, les observations suivantes : (...).

#### En cas de refus de certifier

##### Vérification des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion<sup>153</sup>

Leur sincérité et leur concordance avec les comptes consolidés appellent de notre part les mêmes constatations que celles formulées dans la partie « Fondement du refus de certifier ».

#### En cas d'impossibilité de certifier

##### Vérification des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion<sup>153</sup>

Leur sincérité et leur concordance avec les comptes consolidés appellent de notre part les mêmes constatations que celles formulées dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier ».

#### 8.33.7 Cas particulier des SASU et EURL exemptées de l'établissement du rapport de gestion

L'article L. 232-1 IV du code de commerce dispose que « *Sont dispensées de l'obligation d'établir un rapport de gestion les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés par actions simplifiées dont l'associé unique, personne physique, assume personnellement la gérance ou la présidence, et qui sont des petites entreprises au sens de l'article L. 123-16. Cette dispense n'est pas applicable aux sociétés appartenant à l'une des catégories définies à l'article L. 123-16-2 ou dont l'activité consiste à gérer des titres de participations ou des valeurs mobilières.* »

Ces seuils sont fixés par l'article R.232-1-1 du code de commerce comme suit :

---

<sup>153</sup> Ou « Vérification du rapport sur la gestion du groupe » en cas de document séparé.

« Pour l'application du IV de l'article L. 232-1 relatif à l'établissement du rapport de gestion, le total du bilan est fixé à 1 000 000 €, le montant hors taxe du chiffre d'affaires à 2 000 000 € et le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice à vingt.

Le total du bilan, le montant hors taxe du chiffre d'affaires et le nombre moyen de salariés sont déterminés conformément aux quatrième, cinquième et sixième alinéas de l'article R. 123-20 ».

Le Comité des normes professionnelles de la CNCC<sup>154</sup> a estimé que, pour ces entités, la formulation de la partie du rapport sur les comptes annuels « Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes », devait être aménagée pour ne plus inclure une conclusion spécifique sur le rapport de gestion manquant puisque non requis.

Par ailleurs, le Comité des normes professionnelles a relevé d'une part, que l'article L. 823-10 al. 2 du code de commerce dispose que « Ils [les commissaires aux comptes] vérifient également la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration, du directoire ou de tout organe de direction, et dans les documents adressés aux actionnaires ou associés sur la situation financière et les comptes annuels. Ils attestent spécialement l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social. » et que, d'autre part, le plus souvent, d'autres documents sont adressés à l'associé unique, ne serait-ce qu'un projet de résolution (approbation des comptes, montant du dividende à distribuer, approbation des conventions réglementées le cas échéant, ...).

En conséquence, dans le cas où l'absence de rapport de gestion est conforme aux textes légaux et réglementaires applicables à l'entité, la formulation proposée pour cette partie du rapport est la suivante :

#### **Vérification des documents adressés à l'associé unique**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans les documents adressés à l'associé unique sur la situation financière et les comptes annuels.

*[Le cas échéant] En application de la loi, nous vous signalons que ... [mentions des irrégularités concernant les documents adressés à l'associé unique].*

---

<sup>154</sup> Bulletin CNCC n°170, juin 2013, CNP 2012-12, p.279.

#### 8.4 IRRÉGULARITÉS OU INEXACTITUDES RELATIVES AU RAPPORT DE GESTION ET AUX DOCUMENTS ADRESSÉS AUX MEMBRES DE L'ORGANE APPELÉ À DÉLIBÉRER SUR LES COMPTES

Selon les dispositions de l'article L.823-12 du code de commerce, le commissaire aux comptes signale à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe délibérant les irrégularités et inexactitudes relevées par lui au cours de l'accomplissement de sa mission.

Le terme « irrégularité » signifie la non-conformité aux textes légaux ou réglementaires, ou aux principes édictés par le référentiel comptable applicable, ou encore aux dispositions des statuts, ou aux décisions de l'assemblée générale. Constitue par exemple une irrégularité :

- dans les sociétés commerciales, l'absence dans le rapport de gestion d'une des informations obligatoires visées à l'article L.232-1 du code de commerce ;
- le non-établissement par une société anonyme du tableau des résultats des cinq derniers exercices, prévu par les articles R.225-83-6° b) et R.225-102 du code de commerce ;
- la non-reconstitution des capitaux propres dans les délais légaux lorsque les capitaux propres d'une société anonyme sont devenus inférieurs à la moitié du capital social ;
- une affectation du résultat proposée dans le projet de texte des résolutions non conforme aux dispositions légales ou statutaires.

Une « inexactitude » est la traduction comptable, ou la présentation d'un fait, non conforme à la réalité. Constitue par exemple une inexactitude :

- une erreur dans le tableau de résultat des cinq derniers exercices ;
- une information erronée donnée dans le rapport de gestion.

Selon les dispositions du paragraphe 17 de la NEP 9510 : « *Lorsque, à l'issue de ses travaux, le commissaire aux comptes relève, dans le rapport de gestion ou dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes (...) l'omission d'informations prévues par les textes légaux et réglementaires ou par les statuts, il les porte à la connaissance de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance, ainsi que, le cas échéant, du comité spécialisé agissant sous la responsabilité exclusive et collective de ces organes, dans le cadre des obligations prévues par l'article L. 823-16.* »

Selon le paragraphe 20 de la NEP 9510 : « *Lorsque des informations prévues par les textes légaux et réglementaires ou par les statuts sont omises, le commissaire aux comptes signale cette irrégularité dans la troisième partie de son rapport [devenue : partie relative à la vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés à l'assemblée générale] sur les comptes. Il en est de même en l'absence de rapport de gestion ou d'autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes prévus par les textes légaux ou réglementaires ou par les statuts.* »

La NEP 700 - *Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés* ne prévoit pas le signalement des irrégularités et inexactitudes dans la partie du rapport relative aux vérifications spécifiques.

La CNCC considère que seules les irrégularités et inexactitudes portant sur le rapport de gestion et/ou les documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes sont signalées dans la partie du rapport sur les comptes relative à la vérification du

rapport de gestion et des autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

En revanche, les irrégularités et inexactitudes autres que celles relatives au rapport de gestion ou aux documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes, ne sont pas mentionnées dans le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes mais font l'objet d'une communication *ad hoc* à la plus prochaine assemblée générale, ou dans le rapport concerné lorsqu'elles concernent une opération particulière faisant l'objet d'un rapport du commissaire aux comptes à l'organe délibérant.

À titre d'exemples :

- une information comptable erronée donnée dans le rapport de gestion (par exemple une donnée comptable erronée dans l'exposé des activités en matière de recherche et développement) constituera une inexactitude donnant lieu, dans la partie du rapport relative à la vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés à l'assemblée générale, à une observation concernant la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion (voir exemple de formulation au 8.33.3) ;
- l'absence dans le rapport de gestion d'une des informations obligatoires<sup>155</sup> constituera une irrégularité, relevée dans la partie du rapport relative à la vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés à l'assemblée générale, et introduite par la phrase suivante : « en application de la loi, nous vous signalons que ... » (un exemple de formulation est présenté au chapitre 16) ;
- en revanche, la non-reconstitution des capitaux propres dans les délais légaux lorsque les capitaux propres d'une société sont devenus inférieurs à la moitié du capital social, ou la non mise en paiement des dividendes dans un délai maximal de neuf mois après la clôture<sup>156</sup> feront l'objet d'une communication *ad hoc* à la plus prochaine assemblée générale (cf. exemple au 8.41 de la présente note d'information) ;
- l'absence de désignation d'un OTI chargé de vérifier, selon le cas, les informations RSE ou la déclaration de performance extra-financière du rapport de gestion.

La Commission des études juridiques de la CNCC considère<sup>157</sup> que le signalement des irrégularités et inexactitudes à l'assemblée ou à l'organe compétent effectué par le commissaire aux comptes en application de l'article L.823-12 alinéa 1 du code de commerce, au travers d'une communication *ad hoc*, doit être effectué à la plus prochaine assemblée et non exclusivement à l'assemblée générale annuelle appelée à statuer sur les comptes annuels, sans devoir être préalablement et dans un délai déterminé mis à la disposition des personnes convoquées à cette assemblée pour consultation.

La Commission précitée observe que la matérialisation de la preuve de ces communications résultera simplement de leur mention dans le procès-verbal de la réunion de l'assemblée générale visé à l'article R.225-106 du code de commerce et de la documentation, par le

---

<sup>155</sup> Par exemple, informations listées dans l'article L.232-1 du code de commerce, ou, le cas échéant, informations listées dans les articles L.225-100 et s. et R.225-104 et R.225-105 du même code applicables aux SA et SCA.

<sup>156</sup> Bulletin CNCC n°157, mars 2010, EJ 2009-98, p.198.

<sup>157</sup> Bulletin CNCC n°167, septembre 2012, EJ 2012-03, p.603.

commissaire aux comptes, de ses diligences en application des dispositions de l'article R.823-10 du code de commerce et de la NEP 230 - *Documentation de l'audit des comptes*.

Lorsqu'en application de ces principes, le commissaire aux comptes fait une communication *ad hoc* à la plus prochaine assemblée générale, il introduit cette communication par la phrase : « En application de la loi, nous vous signalons que ... ».

#### 8.41 Exemple relatif à la non-reconstitution des capitaux propres dans les délais légaux

Communication du commissaire aux comptes faite en application de l'article L. 823-12 du code de commerce

À l'associé unique (à l'assemblée générale),

En application de la loi, nous vous signalons que les capitaux propres de votre société n'ont pas été reconstitués à l'issue du délai expirant le ... et que celle-ci n'a pas procédé à la réduction de son capital, conformément aux dispositions de l'article L.225-248 du code de commerce.

Lieu, date et signature

Lorsque le commissaire aux comptes n'a pas eu connaissance d'irrégularités lors de la réalisation de sa mission, il n'a aucune mention particulière à faire figurer dans son rapport sur les comptes.

#### 8.42 Cas particulier de la non-communication au commissaire aux comptes du rapport de gestion ou de documents devant être adressés aux actionnaires ou aux associés

Ce cas particulier est traité au 2.25.

### 8.5 VÉRIFICATIONS OU INFORMATIONS RELATIVES À L'ENTITÉ QUE LES TEXTES LÉGAUX ET RÉGLEMENTAIRES FONT OBLIGATION AU COMMISSAIRE AUX COMPTES DE MENTIONNER DANS SON RAPPORT

#### 8.51 Obligations d'information s'imposant aux commissaires aux comptes

Des textes légaux et réglementaires peuvent faire obligation au commissaire aux comptes de mentionner dans son rapport certaines informations. Ces mentions sont alors portées dans la partie du rapport sur les comptes annuels relative à la vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes<sup>158</sup>.

Il en est ainsi par exemple :

- de la mention d'un événement postérieur survenu entre la date d'arrêté des comptes et la date de signature du rapport du commissaire aux comptes, lorsque l'organe compétent n'a pas prévu de communiquer une information sur cet événement à l'organe appelé à statuer sur les comptes<sup>159</sup> ;

---

<sup>158</sup> NEP 700 - *Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, § 16.

<sup>159</sup> Disposition du §14 de la NEP 560 - *Événements postérieurs à la clôture de l'exercice*.

- dans les sociétés commerciales, de la mention des prises de participation et des prises de contrôle intervenues au cours de l'exercice, de la mention des aliénations diverses intervenues en application de la législation sur les participations réciproques et, dans certains cas, de la mention de l'identité des personnes détenant le capital et les droits de vote.

Les développements qui suivent sont consacrés aux obligations s'imposant au commissaire aux comptes concernant cette dernière catégorie d'informations.

## 8.52 Informations à donner selon la forme de la société

Le code de commerce impose au commissaire aux comptes des obligations spécifiques d'informations concernant :

- les prises de participation et les prises de contrôle intervenues au cours de l'exercice ;
- l'identité des détenteurs du capital ou des droits de vote et l'auto-contrôle ;
- les aliénations diverses intervenues en application de la législation sur les participations réciproques.

Ces obligations d'information se superposent aux obligations s'imposant aux sociétés lors de l'établissement du rapport de gestion et varient selon la forme de la société.

### 8.52.1 Informations à donner dans toutes les sociétés commerciales

Doivent faire l'objet d'une mention dans le rapport de gestion :

#### A) Les prises de participation et les prises de contrôle

Sont visées par les articles L.233-6 alinéa 1 et L.247-1 du code de commerce :

- les prises de participation dans les sociétés ayant leur siège sur le territoire de la République française qui aboutissent, compte tenu, le cas échéant, des titres déjà en possession de la société, à un pourcentage de détention ou de droits de vote supérieur au vingtième, au dixième, au cinquième, au tiers, à la moitié du capital ou aux deux tiers du capital ou des droits de vote ;
- les prises de contrôle dans les sociétés ayant leur siège sur le territoire de la République française.

Article L.233-6, alinéa 1 : « *Lorsqu'une société a pris, au cours d'un exercice, une participation dans une société ayant son siège social sur le territoire de la République française représentant plus du vingtième, du dixième, du cinquième, du tiers ou de la moitié du capital de cette société ou s'est assuré le contrôle d'une telle société, il en est fait mention dans le rapport présenté aux associés sur les opérations de l'exercice et, le cas échéant, dans le rapport des commissaires aux comptes*<sup>160</sup>. »

---

<sup>160</sup> Souligné pour les besoins de la rédaction de la note d'information.

B) *Précisions relatives aux prises de participation dans des sociétés ayant leur siège sur le territoire de la République française*

Bien que non prévu à l'article L.233-6 du code de commerce, le seuil des deux tiers doit également être retenu car l'article L.247-1 du même code sanctionne l'absence de mention du passage de ce seuil :

Article L.247-1 (extraits) :

« I. - Est puni d'un emprisonnement de deux ans et d'une amende de 9000 euros le fait, pour les présidents, les administrateurs, les directeurs généraux ou les gérants de toute société :

1° De ne pas faire mention dans le rapport annuel présenté aux associés sur les opérations de l'exercice, d'une prise de participation dans une société ayant son siège sur le territoire de la République française représentant plus du vingtième, du dixième, du cinquième, du tiers, de la moitié ou des deux tiers<sup>160</sup> du capital ou des droits de vote<sup>160</sup> aux assemblées générales de cette société ou de la prise de contrôle d'une telle société ;

(...)

III. - Est puni des peines mentionnées au I le fait, pour le commissaire aux comptes, de ne pas faire figurer dans son rapport les mentions visées au 1° du I du présent article.<sup>160</sup>

La loi n'a pas prévu la mention, dans le rapport du commissaire aux comptes, des autres mouvements (acquisition ou cession) du portefeuille titres.

a) *Précisions relatives aux prises de contrôle dans des sociétés ayant leur siège sur le territoire de la République française*

Les prises de contrôle dans les sociétés ayant leur siège sur le territoire de la République française s'apprécient au sens de l'article L.233-3 du code de commerce.

Selon cet article, le contrôle peut résulter :

- de la détention directe ou indirecte d'une fraction du capital conférant la majorité des droits de vote aux assemblées générales ;
- de la disposition de la majorité des droits de vote en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires ;
- de la disposition de droits de vote suffisants pour déterminer en fait les décisions dans les assemblées générales ;
- du pouvoir, pour la société associée ou actionnaire, de nommer ou de révoquer la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance.

Le contrôle est présumé par la disposition directe ou indirecte de plus de 40 % des droits de vote et si aucun autre actionnaire ou associé ne dispose directement ou indirectement d'une fraction supérieure (art. L.233-3-II du code de commerce).

La mention spécifique d'une prise de contrôle dans le rapport de gestion ne trouve son application que lorsque la prise de contrôle est réalisée sans la détention de la majorité des

droits de vote. Dans le cas contraire, l'acquisition d'un pourcentage supérieur à 50% entraîne déjà une mention au titre des prises de participation.

### C) *Les aliénations d'actions*

Selon l'article R.233-19 alinéa 2 du code de commerce, le rapport de gestion doit informer les associés des aliénations d'actions effectuées par la société en application des articles L.233-29 et L.233-30 du même code pour régulariser sa situation au regard des participations réciproques : « *Toute aliénation d'actions, effectuée par une société en application des articles L.233-29 et L.233-30, est portée à la connaissance des associés ou des actionnaires, par les rapports mentionnés à l'alinéa précédent*<sup>161</sup>, lors de l'assemblée suivante. »

Pour mémoire, selon l'article L.233-29 alinéa 1 du code de commerce, une société par actions A ne peut posséder d'actions d'une autre société B, si B détient une fraction du capital de A supérieure à 10 %. À défaut d'accord entre les sociétés intéressées pour régulariser la situation, celle qui détient la fraction la plus faible du capital de l'autre doit aliéner son investissement. Si les investissements réciproques sont de la même importance, chacune des sociétés doit réduire le sien, de telle sorte qu'il n'excède pas 10 % du capital de l'autre (article L.233-29 alinéa 2 du même code). Lorsqu'une société est tenue d'aliéner les actions d'une autre société, cette aliénation doit être effectuée dans le délai d'un an à compter de la notification qui lui a été faite de la prise de participation dans son capital (art. L.233-29, al. 3 et R.233-17 du code de commerce).

Pour mémoire, l'article L.233-30 du code de commerce traite des participations réciproques entre une société par actions et une société d'une autre forme :

- si une société autre qu'une société par actions compte parmi ses associés une société par actions détenant une fraction de son capital supérieure à 10 %, elle ne peut détenir d'actions émises par cette dernière. Si elle vient à en posséder, elle doit les aliéner dans le délai d'un an à compter de la date à laquelle les actions sont entrées dans son patrimoine selon l'article R.233-18 du code de commerce, et elle ne peut, de leur chef, exercer le droit de vote ;
- si une société autre qu'une société par actions compte parmi ses associés une société par actions détenant une fraction de son capital égale ou inférieure à 10 %, elle ne peut détenir qu'une fraction égale ou inférieure à 10 % des actions émises par cette dernière. Si elle vient à en posséder une fraction plus importante, elle doit aliéner l'excédent dans le délai d'un an à compter de la date à laquelle les actions sont entrées dans son patrimoine selon l'article R.233-18 du code de commerce, et elle ne peut, du chef de cet excédent, exercer le droit de vote.

#### **8.52.2 Informations à donner dans les seules sociétés par actions**

En sus des mentions à donner dans toutes les sociétés commerciales, le rapport de gestion d'une société par actions doit également mentionner certains renseignements relatifs à la répartition du capital social et, s'il en existe, aux actions d'autocontrôle :

---

<sup>161</sup> Souligné pour les besoins de la rédaction de la note d'information. Les rapports visés par l'alinéa 1 de l'article R.233-19 du code de commerce sont le rapport du conseil d'administration, du directoire ou des gérants, selon le cas, et le rapport des commissaires aux comptes.

- identité des personnes physiques ou morales détenant directement ou indirectement plus du vingtième, du dixième, des trois vingtièmes, du cinquième, du quart, du tiers, de la moitié, des deux tiers, des dix-huit vingtièmes ou des dix-neuf vingtièmes du capital social, ou des droits de vote aux assemblées générales<sup>162</sup> ;
- modifications intervenues au cours de l'exercice dans la liste qui précède, même si elles se sont traduites par un simple « aller et retour » des actions<sup>162</sup> ;
- dénomination des sociétés contrôlées directement ou indirectement par la société au sens de l'article L.233-3 du code de commerce et la part du capital de la société que celles-ci détiennent (actions d'autocontrôle)<sup>163</sup>.

Ces obligations d'information résultent des dispositions de l'article L.233-13 du code de commerce : « *En fonction des informations reçues en application des articles L.233-7 et L.233-12, le rapport présenté aux actionnaires sur les opérations de l'exercice mentionne l'identité des personnes physiques ou morales détenant directement ou indirectement plus du vingtième, du dixième, des trois vingtièmes, du cinquième, du quart, du tiers, de la moitié, des deux tiers, des dix-huit vingtièmes ou des dix-neuf vingtièmes du capital social ou des droits de vote aux assemblées générales. Il fait également apparaître les modifications intervenues au cours de l'exercice. Il indique le nom des sociétés contrôlées et la part du capital de la société qu'elles détiennent. Il en est fait mention, le cas échéant, dans le rapport des commissaires aux comptes*<sup>164</sup>. »

Par ailleurs, la mention « *Il fait également apparaître les modifications intervenues au cours de l'exercice* » implique une présentation comparative N-1 / N.

L'article L.247-2 du code de commerce prévoit des sanctions pénales en cas de non-respect de ces obligations d'information : « *I.- Est puni d'une amende de 18 000 euros le fait pour les présidents, les administrateurs, les membres du directoire, les gérants ou les directeurs généraux des personnes morales, ainsi que pour les personnes physiques de s'abstenir de remplir les obligations d'informations auxquelles cette personne est tenue, en application de l'article L.233-7, du fait des participations qu'elle détient.*

*II.- Est puni de la même peine le fait, pour les présidents, les administrateurs, les membres du directoire, les gérants ou les directeurs généraux d'une société, de s'abstenir de procéder aux notifications auxquelles cette société est tenue, en application de l'article L.233-12, du fait des participations qu'elle détient dans la société par actions qui la contrôle.*

*III.- Est puni de la même peine le fait, pour les présidents, les administrateurs, les membres du directoire, les gérants ou les directeurs généraux d'une société, d'omettre de faire mention dans le rapport présenté aux actionnaires sur les opérations de l'exercice de l'identité des personnes détenant des participations significatives dans cette société, des modifications*

---

<sup>162</sup> Cette mention n'est requise que dans les rapports des sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé ou sur un marché d'instruments financiers admettant aux négociations des actions pouvant être inscrites en compte chez un intermédiaire habilité (Euronext Growth - anciennement Alternext - par exemple).

<sup>163</sup> Cette mention concerne toutes les sociétés par actions.

<sup>164</sup> Souligné pour les besoins de la rédaction de la note d'information.

intervenues au cours de l'exercice, du nom des sociétés contrôlées et de la part du capital de la société que ces sociétés détiennent, dans les conditions prévues par l'article L.233-13.<sup>165</sup>

IV.- Est puni de la même peine le fait, pour le commissaire aux comptes, d'omettre dans son rapport les mentions visées au III.

V.- Pour les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché d'instruments financiers mentionné au II de l'article L.233-7, les poursuites sont engagées après que l'avis de l'Autorité des marchés financiers a été demandé. »

### **8.52.3 Contenu de l'information : opérations à prendre en compte**

L'information donnée concerne les opérations intervenues jusqu'à la date de clôture de l'exercice. Les modifications des pourcentages de participation ou de détention du capital postérieures à la clôture de l'exercice n'ont pas à être mentionnées<sup>166</sup>:

Extrait de l'article L.233-6 du code de commerce (prises de participation) : « *Lorsqu'une société a pris, au cours d'un exercice<sup>165</sup> une participation..., il en est fait mention dans le rapport présenté aux associés sur les opérations de l'exercice... »*

Extrait de l'article L.233-13 du code de commerce (identité des personnes détenant le capital) : « (...) le rapport présenté (...) sur les opérations de l'exercice<sup>165</sup> mentionne l'identité des personnes (...) »

## **8.53 Insertion dans le rapport du commissaire aux comptes**

### **8.53.1 Principe**

L'information concernant les différents points ci-dessus est obligatoire dans le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels.

Celle-ci est insérée dans la partie du rapport relative à la vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

Si le rapport de gestion donne, conformément à la loi, une information complète, le commissaire aux comptes peut s'y référer dans son rapport pour éviter de répéter une information détaillée dans le rapport de gestion.

Si le rapport de gestion ne donne pas les informations prévues par la loi, il appartient au commissaire aux comptes de donner lui-même, dans son rapport, l'information minimum qui résulte de l'application stricte de la loi. Dans ce cas, il indiquera notamment le franchissement des seuils sans indication des pourcentages ; ainsi il ne fera pas mention des variations entre deux seuils.

---

<sup>165</sup> Souligné pour les besoins de la rédaction de la note d'information.

<sup>166</sup> Le rapport de gestion doit cependant signaler les événements importants survenus entre la date de clôture et la date où ce rapport est établi.

Comme les dirigeants sociaux, le commissaire aux comptes est passible de sanctions pénales lorsqu'il n'a pas effectué ces mentions (articles L.247-1-III et L.247-2-IV du code de commerce).

### 8.53.2 Exemples de formulation

#### A) Absence de prises de participation ou de contrôle intervenues au cours de l'exercice

Dans ce cas, aucune mention n'est nécessaire dans le rapport du commissaire aux comptes.

#### B) Information conforme à la loi donnée dans le rapport de gestion

- a) Sociétés commerciales dont les actions ne sont pas admises aux négociations sur un marché réglementé ou sur un marché d'instruments financiers admettant aux négociations des actions pouvant être inscrites en compte chez un intermédiaire habilité

En application de la loi, nous nous sommes assurés que les diverses informations relatives aux prises de participation et de contrôle [le cas échéant : et aux participations réciproques]<sup>167</sup> vous ont été communiquées dans le rapport de gestion.

- b) Sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé ou sur un marché d'instruments financiers admettant aux négociations des actions pouvant être inscrites en compte chez un intermédiaire habilité

En application de la loi, nous nous sommes assurés que les diverses informations relatives aux prises de participation et de contrôle et à l'identité des détenteurs du capital ou des droits de vote [le cas échéant : et aux participations réciproques] vous ont été communiquées dans le rapport de gestion.

- c) Sociétés commerciales autres que les sociétés par actions visées ci-dessus

En application de la loi, nous nous sommes assurés que les diverses informations relatives aux prises de participation et de contrôle<sup>168</sup> vous ont été communiquées dans le rapport de gestion.

#### C) Informations absentes ou insuffisantes dans le rapport de gestion

- a) Prises de participation et de contrôle

En application de la loi et en l'absence d'information donnée dans le rapport de gestion, nous portons à votre connaissance les informations suivantes :

Au cours de l'exercice, votre société a pris une participation de plus du cinquième dans le capital de la société ABC.

---

<sup>167</sup> Pour toutes les sociétés par actions, en cas de participations réciproques et lorsque l'information requise par l'article L.233-13 du code de commerce a été dûment signalée dans le rapport de gestion.

<sup>168</sup> Lorsqu'il y a eu des prises de participation ou de contrôle intervenues au cours de l'exercice (au sens des articles L.233-6 et L.247-1 du code de commerce) et que celles-ci ont été dûment signalées dans le rapport de gestion.

Au cours de l'exercice, votre société a porté à plus du tiers sa participation dans le capital de la société XYZ [*« a porté » indiquant que la société détenait déjà une participation dans la société XYZ*].

Au cours de l'exercice, votre société a pris une participation de plus de la moitié du capital de la société MNO. Elle a de ce fait pris, au sens de l'article L.233-3 du code de commerce, le contrôle de cette société.

#### b) Prises de contrôle

Le pourcentage détenu au cours de l'exercice précédent était supérieur au tiers. Il n'y a, dans ce cas, pas de franchissement de seuil mais la société, en augmentant sa participation à plus de 40 %, s'est assurée le contrôle de la société ALM.

En application de la loi et en l'absence d'information donnée dans le rapport de gestion, nous portons à votre connaissance l'information suivante : au cours de l'exercice, votre société a pris le contrôle, au sens de l'article L.233-3 du code de commerce, de la société ALM.

#### c) Identité des personnes détenant le capital

En application de la loi et en l'absence d'information donnée dans le rapport de gestion, nous portons à votre connaissance les informations suivantes :

Les mentions concernant les détenteurs du capital, visées par l'article L.233-13 du code de commerce, sont les suivantes :

	N-1	N
		<i>Exercice clôturé dont les comptes sont soumis à l'Assemblée générale</i>
Monsieur A	Plus du cinquième	Plus du dixième
Monsieur B	Plus du cinquième	Plus du cinquième
Société ABC	Plus du tiers	Plus du tiers
Société DEF	Plus de la moitié	Plus du tiers

#### d) Autocontrôle

En application de la loi, nous portons à votre connaissance les informations suivantes :

Les sociétés SF1 et SF2 détiennent respectivement 6 % et 9 % du capital de votre société. Ces sociétés sont contrôlées par la société XYZ dont votre société a le contrôle. Une situation identique existait au 31.12.N-1.

#### e) Identité des personnes détenant le capital et autocontrôle

En application de la loi, nous portons à votre connaissance les informations suivantes :

Au 31 décembre N et N-1, la société ABC détenait plus du tiers du capital de votre société. La société ABC est contrôlée par la société XYZ dont votre société a le contrôle.

f) Aliénations d'actions

En application de la loi, nous portons à votre connaissance l'information suivante : pour se conformer à la réglementation sur les participations réciproques, votre société a cédé sa participation de 7 % dans le capital de la société XYZ.

## 9.1 CAS GÉNÉRAL

Le contenu de cette partie est prévu par la NEP 700 :

« 18. Cette partie du rapport comporte, le cas échéant, les autres vérifications ou informations que les textes légaux et réglementaires font obligation au commissaire aux comptes de mentionner dans son rapport, telles que les informations requises dans le rapport sur les comptes d'entités d'intérêt public relatives à la date initiale de la désignation du commissaire aux comptes et à la durée totale de sa mission sans interruption, y compris les renouvellements précédents du commissaire aux comptes. »

## 9.2 ENTITÉS EIP

La NEP 700 prévoit :

« 20. Le rapport sur les comptes d'entités d'intérêt public comporte en outre les autres informations suivantes, prévues par l'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014 : – il indique la date initiale de la désignation du commissaire aux comptes et la durée totale de sa mission sans interruption, y compris les renouvellements précédents du commissaire aux comptes ; (...) »

### Formulation dans le rapport sur les comptes annuels et dans le rapport sur les comptes consolidés des entités d'intérêt public

#### **Désignation des commissaires aux comptes**

Nous avons été nommés commissaires aux comptes de la société X par ... [préciser l'organe appelé à statuer sur les comptes] du ... [préciser la date de désignation d'origine<sup>169</sup> du cabinet A] pour le cabinet A et du ... [préciser la date de désignation d'origine du cabinet B] pour le cabinet B.

Au [date de clôture], le cabinet [A] était dans la [xème] année de sa mission sans interruption et le cabinet [B] dans la [yème] année<sup>170</sup> [[le cas échéant], dont respectivement [t] et [u] années depuis que les titres de la société ont été admis aux négociations sur un marché réglementé]<sup>171</sup>.

---

<sup>169</sup> Conformément à l'article 17.8 alinéa 1 du règlement (UE) N°537-2014 : « Aux fins du présent article, la durée de la mission d'audit est calculée à compter du premier exercice sur lequel porte la lettre de mission d'audit dans laquelle le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit a été désigné pour la première fois pour effectuer des contrôles légaux consécutifs des comptes de la même entité d'intérêt public. ».

<sup>170</sup> Conformément à l'article 17.8 alinéa 2 du règlement (UE) N°537-2014 : « Aux fins du présent article, le cabinet d'audit doit comprendre d'autres cabinets dont il a fait l'acquisition ou qui ont fusionné avec lui. ».

<sup>171</sup> Pour les entités visées aux 1° à 5° de l'article L.820-1 du code de commerce, le décompte figurant dans la phrase entre crochets est fait depuis la date à laquelle l'entité est entrée dans le périmètre des EIP tel que défini par les textes européens (et non par les textes français) et cette phrase est adaptée en conséquence : « (...) depuis que votre [entité] est entrée dans la périmètre des entités d'intérêt public tel que défini par les textes européens ». Cette formulation est à adapter pour les entités visées aux 6° à 9° de l'article précité.

### 9.3 IRRÉGULARITÉS RELATIVES À DES INFORMATIONS REQUISES DANS L'ANNEXE PAR DES TEXTES AUTRES QUE LE RÉFÉRENTIEL COMPTABLE

Cette partie du rapport peut comprendre, par exemple, la mention des irrégularités relatives à des informations requises dans l'annexe par des textes autres que le référentiel comptable applicable, qui pourra être intitulée :

***Irrégularité(s) relative(s) à des informations requises dans l'annexe par des textes autres que le référentiel comptable***

En application de la loi, nous vous signalons que ... [*mentions desdites irrégularités*].

## 10 RAPPEL DES RESPONSABILITÉS

Le paragraphe 19 c) de la NEP 700 précise que le rapport du commissaire aux comptes comporte les parties distinctes suivantes :

« - le rappel des responsabilités des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce relatives aux comptes ;

- le rappel des responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes incluant l'étendue de la mission et une mention expliquant dans quelle mesure la certification des comptes a été considérée comme permettant de déceler les irrégularités, notamment la fraude ; »

### 10.1 RAPPEL DES RESPONSABILITÉS DES ORGANES MENTIONNÉS À L'ARTICLE L.823-16 DU CODE DE COMMERCE, RELATIVES AUX COMPTES

Le rappel des responsabilités des organes mentionnés à l'article L.823-16 du code de commerce, relatives aux comptes, inclut :

- l'établissement et l'arrêté des comptes présentant une image fidèle conformément au référentiel comptable ;
- la mise en place du contrôle interne nécessaire à l'établissement de comptes ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ;
- l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et l'application appropriée du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des comptes ;
- le cas échéant, le suivi par le comité d'audit (ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce) :
  - o du processus d'élaboration financière ;
  - o de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, ainsi que, le cas échéant de l'audit interne, en ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Des illustrations de formulations des responsabilités des organes mentionnés à l'article L.823-16 du code de commerce, relatives aux comptes, sont présentées au paragraphe 17.1.

## 10.2 RAPPEL DES RESPONSABILITÉS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES RELATIVES À L'AUDIT DES COMPTES

Le rappel des responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes inclut notamment :

- l'établissement d'un rapport sur les comptes ;
- l'assurance raisonnable que les comptes pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ;
- l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- la prise de connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit ;
- le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables ;
- le caractère approprié de l'application par la direction du principe de continuité d'exploitation ;
- le cas échéant la direction, la supervision et la réalisation de l'audit des comptes consolidés ;
- le cas échéant, la remise au comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce :
  - du rapport complémentaire prévu au III de l'article L.823-16 du code de commerce ;
  - de la déclaration d'indépendance prévue par l'article 6 du règlement (UE) n°537-2014 ou l'article L.823-16 du code de commerce selon le cas.

Des illustrations de formulations des responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes sont présentées au chapitre 0.

## 11 FORME ET COMMUNICATION DES RAPPORTS

---

### 11.1 RÈGLES DE FORME

#### 11.11 Forme écrite des rapports

Le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes devant être tenu à la disposition des membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes est nécessairement écrit.

#### 11.12 Langue de rédaction du rapport

L'article 2 de la Constitution indique que « la langue de la République est le français ». Ainsi, le rapport de certification des comptes est établi en français.

Lorsqu'une entité a besoin d'un rapport de certification rédigé en anglais, par exemple une société qui souhaiterait l'inclure dans un prospectus, la CNCC considère<sup>172</sup> que ce rapport de certification inclus dans le prospectus en anglais ne peut être qu'une traduction non signée du rapport original établi en français.

En effet, la signature est le graphisme par lequel une personne s'identifie dans un acte et par lequel elle exprime son approbation du contenu du document. En outre, l'apposition d'une signature sur un rapport lui confère la qualité d'être un original. Or, au cas particulier, l'original est représenté par la version française du rapport de certification, qui fait par ailleurs l'objet de formalités de publicité appropriées devant être effectuées en langue française (dépôt au greffe du tribunal de commerce notamment).

La traduction du rapport présentée dans le prospectus est précédée d'un avertissement rappelant qu'il s'agit d'une traduction libre d'un rapport original émis en français en application des règles professionnelles et du cadre juridique applicables en France.

Cet avertissement peut être rédigé comme suit :

*This is a translation into English of the statutory auditors' report on the consolidated financial statements of the Company issued in French and it is provided solely for the convenience of English speaking users.*

*This statutory auditors' report includes information required by European regulation and French law, such as information about the appointment of the statutory auditors or verification of the information concerning the Group presented in the management report.*

*This report should be read in conjunction with, and construed in accordance with, French law and professional auditing standards applicable in France.*

---

<sup>172</sup> Bulletin CNCC n°178, juin 2015, communiqué, p.207.

Par ailleurs, s'appuyant sur une décision du Conseil constitutionnel<sup>173</sup>, la CNCC estime que l'établissement d'un rapport d'audit (ou d'examen limité), relevant de services autres que la certification des comptes, en langue anglaise destiné à figurer dans un prospectus n'enfreint pas les dispositions de l'article 2 de la Constitution et est donc possible.

Dans ce cas, il appartient à l'émetteur d'établir un jeu de comptes en anglais pour les besoins du prospectus et le commissaire aux comptes est conduit à établir et signer un rapport d'audit ou d'examen limité directement en anglais sur les comptes concernés.

Dès lors que le rapport d'audit (ou d'examen limité) rédigé en anglais porte sur des comptes établis également en langue anglaise, la CNCC considère qu'il reviendra au commissaire aux comptes de vérifier que lesdits comptes en anglais auront préalablement fait l'objet d'un arrêté en bonne et due forme par l'organe de gouvernance compétent.

Enfin, la CNCC recommande que le commissaire aux comptes veille, le cas échéant, à ce que la traduction en français des observations ou réserves qu'il aurait été amené à formuler dans son rapport établi en anglais soit correctement reprise dans le résumé en français du prospectus établi en application des dispositions prévues à l'article L.412-1 du code monétaire et financier.

### 11.13 Date des rapports<sup>174</sup>

#### 11.13.1 Principe

La NEP 700 - *Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés* prévoit dans son paragraphe 19 d) que le rapport comporte une date.

La date portée sur le rapport informe le lecteur que le commissaire aux comptes a apprécié les effets, sur les comptes et sur son rapport, des événements dont il a eu connaissance jusqu'à cette date.

La date du rapport est celle de la fin des travaux de contrôle. Elle ne peut toutefois être antérieure à celle de l'arrêté des comptes par l'organe compétent. Cette date respecte par ailleurs, dans les cas prévus par les textes légaux et réglementaires, ou, le cas échéant, les statuts, le délai nécessaire à l'information des membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes, soit quinze jours avant la date de la réunion de l'assemblée générale, dans le cas d'une SA par exemple.

---

<sup>173</sup> Décision n° 2001-452 DC du 6 décembre 2001 - Le Conseil a tout d'abord considéré « *qu'en application de l'article 2 précité, l'usage du français s'imposait aux personnes morales de droit public et aux personnes de droit privé dans l'exercice d'une mission de service public et que les particuliers ne pouvaient se prévaloir, dans leurs relations avec les administrations et les services publics, d'un droit à l'usage d'une langue autre que le français ni être contraints à un tel usage [...]* ».

Il a ensuite considéré que le prospectus s'inscrit dans des relations de droit privé (entre l'émetteur et les investisseurs) et que le pouvoir de réglementation et de contrôle conféré par la loi à la COB [devenue AMF] ne change pas la nature juridique de ce document. L'AMF n'est donc pas partie à cette relation.

<sup>174</sup> Se référer également au 2.25.2 de la note d'information.

### 11.13.2 *Date de « fin des travaux de contrôle »*

Si la date du rapport du commissaire aux comptes est celle de la fin des travaux de contrôle, il est cependant admis un laps de temps suffisant pour les travaux matériels d'établissement, de signature et d'envoi du rapport ; ce laps de temps devrait en tout état de cause rester raisonnable.

Les travaux de contrôle du commissaire aux comptes sont substantiellement terminés dès lors que :

- la synthèse de la mission d'audit est effectuée,
- les travaux liés aux vérifications spécifiques sont réalisés,
- il a obtenu les déclarations de la direction prévues par la NEP 580 - *Déclarations de la direction* et par les autres normes.

C'est à cette date que, nonobstant le délai éventuellement nécessaire à la finalisation matérielle ou formelle du dossier, le commissaire aux comptes établit son rapport.

Il convient également de rappeler les dispositions :

- du III, 2°, alinéa 2 de l'article R. 823-10 du code de commerce relatif au dossier de travail constitué par le commissaire aux comptes pour chaque mission de certification : « *Ce dossier est clôturé au plus tard 60 jours après la signature du rapport prévu à l'article R. 823-7.* » ;
- de la NEP 230 concernant la documentation des travaux (§ 09 alinéa 2) :

« *Au-delà de la date de signature de son rapport, le commissaire aux comptes ne peut apporter aucune modification de fond aux éléments de documentation. Il ne peut y apporter que des modifications de forme ou revoir leur classement (...).* »

### 11.13.3 *Événements postérieurs à la clôture de l'exercice*

Jusqu'à une date aussi rapprochée que possible de celle de son rapport, le commissaire aux comptes met en œuvre des diligences pour identifier les événements postérieurs (§ 05 à 07 de la NEP 560 - *Événements postérieurs à la clôture de l'exercice*) et il évalue leur incidence sur les comptes et son rapport.

Les événements postérieurs à la clôture de l'exercice font l'objet d'une note d'information spécifique à laquelle il convient de se reporter.

#### 11.13.4 Cas particuliers des établissements publics nationaux

Le décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique<sup>175</sup> dispose :

##### Article 212

*« Le compte financier de l'organisme est établi par l'agent comptable à la fin de chaque exercice. L'ordonnateur lui communique à cet effet les états de comptabilité dont il est chargé en application de l'article 208.*

*Le compte financier est visé par l'ordonnateur qui certifie que ce compte retrace les comptabilités dont il est chargé et les ordres transmis à l'agent comptable en application des articles 24 et 32.*

*Il est soumis par l'ordonnateur à l'organe **délibérant qui l'arrête**<sup>176</sup>, après avoir entendu l'agent comptable, **au plus tard soixante-quinze jours après la clôture de l'exercice**<sup>176</sup>. Il est accompagné d'un rapport de gestion établi par l'ordonnateur pour l'exercice écoulé. Le compte financier peut être arrêté de manière dématérialisée dans les conditions prévues par le décret n° 2014-1627 du 26 décembre 2014 relatif aux modalités d'organisation des délibérations à distance des instances administratives à caractère collégial. ... »*

##### Article 213

*« Le compte financier arrêté par l'organe délibérant est soumis à l'approbation des autorités de tutelle<sup>176</sup>.*

*Dans le cas où aucune décision expresse n'a été notifiée dans le délai d'un mois après réception par ces autorités de la délibération et des documents correspondants<sup>176</sup>, il est réputé approuvé à l'expiration de ce délai.*

---

<sup>175</sup> Applicable aux entités définies à l'article 1 du décret n°2012-1246 :

*« Les dispositions du titre Ier du présent décret sont applicables aux administrations publiques au sens du règlement (CE) du 25 juin 1996 visé ci-dessus, mentionnées aux 1° à 5° suivants ainsi qu'aux personnes morales mentionnées au 6° :*

*1° L'État ;*

*2° Les collectivités territoriales, leurs établissements publics, les établissements publics locaux d'enseignement, les établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles, les établissements publics locaux d'enseignement maritime et aquacole, les centres de ressources, d'expertise et de performance sportive ;*

*3° Les établissements publics de santé ainsi que, lorsqu'ils sont érigés en établissement public de santé en application de l'article L. 6133-7 du code de la santé publique, les groupements de coopération sanitaire ;*

*4° Les autres personnes morales de droit public, dont la liste est établie par arrêté conjoint du ministre chargé de l'économie et du ministre chargé du budget ;*

*5° Après avis conforme du ministre chargé du budget et lorsque leurs statuts le prévoient, les personnes morales de droit privé ;*

*6° Les personnes morales de droit public ne relevant pas de la catégorie des administrations publiques, sauf si leurs statuts en disposent autrement ;*

*Ces dispositions s'appliquent aux groupements d'intérêt public lorsqu'ils sont soumis aux règles de la comptabilité publique dans les conditions prévues par l'article 112 de la loi du 17 mai 2011 visée ci-dessus. »*

<sup>176</sup> Mise en gras par nos soins.

*En cas de demande d'informations ou de documents complémentaires, formulée par écrit par les autorités de tutelle, le délai mentionné ci-dessus est suspendu jusqu'à la production de ces informations ou documents. »*

La CNCC<sup>177</sup>, par assimilation avec le processus d'arrêté et d'approbation des comptes en vigueur dans les sociétés commerciales, considère que « l'organe délibérant » de l'établissement public arrête les comptes, comme le prévoit le décret précité, et que les autorités de tutelle jouent un rôle de « propriétaire », « associé » ou « actionnaire » de l'établissement, comparable à celui d'une assemblée générale qui approuve les comptes annuels.

De ce fait, la CNCC estime que le commissaire aux comptes de l'établissement public ne peut attendre l'approbation expresse ou tacite de l'autorité de tutelle après expiration d'un délai d'un mois pour signer et transmettre son rapport de certification.

La CNCC considère, en conséquence, que la date du rapport du commissaire aux comptes est celle de la fin des travaux de contrôle. Celle-ci ne peut être antérieure à celle de l'arrêté des comptes par « l'organe délibérant ». En revanche, elle doit être antérieure à la date d'expiration du délai d'un mois à compter de la date de réception par les autorités de tutelle des documents financiers.

#### 11.14 Signature des rapports

##### 11.14.1 Principe

Le rapport du commissaire aux comptes est signé. La NEP 700 § 19 précise que « *le rapport comporte* » :

- « (...) » ;

« *e) La signature du commissaire aux comptes, personne physique, ou, lorsque le mandat est confié à une société de commissaires aux comptes, de la personne mentionnée au premier alinéa de l'article L. 822-9 du code de commerce.* »

##### 11.14.2 Cas d'une société de commissaires aux comptes

L'article L.822-9 alinéas 1 et 4 du code de commerce dispose que « *Dans les sociétés de commissaires aux comptes inscrites, les fonctions de commissaire aux comptes sont exercées, au nom de la société, par les commissaires aux comptes personnes physiques associés, actionnaires ou dirigeants de cette société qui signent le rapport destiné à l'organe appelé à statuer sur les comptes. Ces personnes ne peuvent exercer les fonctions de commissaire aux comptes qu'au sein d'une seule société de commissaires aux comptes.* »

(...)

« *Par dérogation au premier alinéa l'exercice de ces fonctions est possible simultanément au sein d'une société de commissaires aux comptes et d'une autre société de commissaires aux comptes dont la première détient plus de la moitié du capital social ou dans le cas où les* »

---

<sup>177</sup> Adapté du Bulletin CNCC n°166, juin 2012, EJ 2012-12, p. 392.

*associés des deux entités sont communs pour au moins la moitié d'entre eux.* ». En outre, l'article R.823-7 du code de commerce dispose que « (...) *Le rapport est signé par le commissaire aux comptes, personne physique, ou, lorsque le mandat est confié à une société de commissaires aux comptes, par la personne mentionnée au premier alinéa de l'article L. 822-9.* ».

Il en résulte qu'un commissaire aux comptes ne peut signer dans plus de deux sociétés de commissaires aux comptes et que, s'il signe dans deux sociétés, les dispositions de l'article L.822-9 du code de commerce doivent être respectées.

### **11.14.3 Responsabilité du signataire**

Toute signature du rapport comporte la reconnaissance d'une responsabilité dans le rapport établi. De ce fait, une telle situation implique que le signataire du rapport possède personnellement une connaissance suffisante de la situation de l'entreprise et qu'il assume les décisions les plus significatives de la mission et notamment celles qui conduisent à l'expression de l'opinion<sup>178</sup>.

### **11.14.4 Situations pratiques**

#### **A) *Le commissaire aux comptes est une personne physique, associée ou non d'un cabinet***

Dans ce cas, la signature de la personne physique est précédée de la mention de sa qualité de commissaire aux comptes de l'entité.

Exemple :

Le commissaire aux comptes  
*Pierre Dost*

Exemple (co-commissariat aux comptes) :

Les commissaires aux comptes  
*Jacques Dufay      Pierre Dost*

#### **B) *Le commissaire aux comptes est une personne morale***

Dans tous les cas où le commissaire aux comptes est une personne morale, le ou les signataires doivent être à la fois commissaires aux comptes inscrits et associés ou actionnaires ou dirigeants de la société de commissaires aux comptes (article L.822-9 alinéa 3 du code de commerce).

La signature de cet associé, actionnaire ou dirigeant de la société de commissaires aux comptes est précédée du nom de la personne morale et de sa qualité de commissaire aux comptes de l'entité.

---

<sup>178</sup> Bulletin CNCC n°71, p.331.

Exemple :

Le commissaire aux comptes  
Dupont & Associés  
*Jacques Dufay*

Exemple (co-commissariat aux comptes) :

Les commissaires aux comptes

Durand & Associés	Dupont & Associé
<i>Louis Dubois</i>	<i>Jacques Dufay</i>

#### ***11.14.5 Cas particulier de cosignature du rapport de certification par un auditeur contractuel***

Compte tenu des règles de secret professionnel applicables au commissaire aux comptes, la cosignature du rapport de certification visé aux articles L.823-9 et L.823-10 du code de commerce avec un auditeur contractuel n'est pas possible.

En conséquence, l'avis technique adopté par le Conseil national du 16 avril 1987 paru dans le bulletin CNCC n° 66 de juin 1987, page 131, est obsolète.

#### ***11.14.6 Comptes destinés à être publiés à l'étranger : utilisation d'un modèle de rapport étranger***

La mission des commissaires aux comptes est définie par les articles L.823-9 et L.823-10 du code de commerce. Le contenu et la forme du rapport émis dans ce cadre sont définis par l'article R.823-7 du code de commerce et par la NEP 700 - *Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et les comptes consolidés*.

La CNCC a émis et publié des exemples de rapports dans le respect des termes de la mission ainsi définie, relatifs à la forme et au contenu du rapport des commissaires aux comptes sur les comptes.

C'est ce rapport qui est présenté à l'organe délibérant et qui fait l'objet d'une publication.

Bien que le contenu détaillé du rapport ne soit pas normalisé par une NEP, la CNCC considère que l'utilisation par les commissaires aux comptes d'un rapport formalisé selon des normes étrangères ne peut en aucun cas se substituer aux exemples de rapports proposés par la CNCC.

Il est toutefois admis que les commissaires aux comptes puissent, en plus du rapport prévu par l'article L.823-9 du code de commerce, signer un rapport d'audit dont la forme et le

contenu seraient conformes aux normes et à la réglementation en vigueur dans le pays où les comptes de l'entité française sont utilisés ou amenés à être diffusés<sup>179</sup>.

Un tel rapport, s'il est publié dans la plaquette annuelle du groupe, ne peut cependant se substituer au rapport prévu par l'article R.823-7 du code de commerce et ne peut être émis « *qu'à titre accessoire ou annexe.* »<sup>180</sup>

Pour la traduction du rapport de certification, il convient de se reporter au paragraphe 11.12.

#### ***11.14.7 Situations particulières concernant le commissaire aux comptes suppléant***

##### ***A) Rappels***

La loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique (dite « loi Sapin II ») a modifié les dispositions du deuxième alinéa de l'article L. 823-1 du code de commerce qui limite désormais la nomination d'un commissaire aux comptes suppléant aux cas où le commissaire aux comptes titulaire « est une personne physique ou une société unipersonnelle ». Toutefois, lorsqu'un texte de loi spécifique ou les statuts précisent qu'un commissaire aux comptes suppléant doit être nommé, il y a lieu d'appliquer le texte spécial ou les statuts qui dérogent au principe général et de nommer un commissaire aux comptes suppléant. Ce n'est que si le texte de loi ou les statuts prévoyant la nomination d'un suppléant précisent que ce dernier doit être nommé « en application de l'article L. 823-1 du code de commerce » ou « dans les conditions prévues à l'article L.823-1 du code de commerce », qu'il est possible de ne pas nommer de commissaire aux comptes suppléant lorsque le commissaire aux comptes titulaire est une personne morale pluripersonnelle. Enfin, la nomination volontaire d'un commissaire aux comptes suppléant est toujours possible.<sup>181</sup>

##### ***B) Situation d'empêchement du commissaire aux comptes titulaire***

Par application de l'article L.823-1 alinéa 3 du code de commerce, si le commissaire aux comptes est empêché, son suppléant le remplace temporairement et, en application de l'article L.823-3 du même code, il peut accéder à toutes les informations et à tous les documents pertinents concernant la personne ou entité dont les comptes sont certifiés. Le suppléant signe le rapport si, après avoir fait les diligences estimées nécessaires, il s'estime en mesure de le faire. Dans ce cas d'empêchement temporaire, et « *lorsque l'empêchement a cessé, le commissaire aux comptes titulaire reprend ses fonctions après la prochaine assemblée générale qui approuve les comptes.* »

---

<sup>179</sup> Cas, par exemple, des sociétés cotées sur un marché aux USA.

<sup>180</sup> Bulletin CNCC n°83, p.386.

<sup>181</sup> Bulletin CNCC n°186, juin 2017, EJ 2017-04, p. 324.

- C) *Situation où les fonctions de titulaire et de suppléant sont exercées par une société de commissaires aux comptes et par un de ses associés*
- a) *Situation où un associé de la personne morale commissaire aux comptes titulaire est commissaire aux comptes suppléant*

La Commission des études juridiques de la CNCC apporte les précisions suivantes<sup>182</sup> :  
« *Appelé à succéder au titulaire en cas d'empêchement de ce dernier, le commissaire aux comptes suppléant doit être en mesure d'exercer à tout moment les fonctions de commissaire aux comptes.* »

« *Il est évident que le signataire d'une société, commissaire aux comptes titulaire, ne peut être le suppléant de cette société, sous peine de vider la suppléance de sa finalité.*

*En effet, dans ce cas, il y a identité de personne entre le titulaire et le suppléant* » (cf. Bulletin CNCC n°58 juin 1985 page 256 ; Cass. Com 28 janvier 1982, bull. Joly, avril 1992, p.412, note Barbieri).

L'associé signataire du mandat dont la personne morale est titulaire ne peut être le suppléant ; en revanche n'importe quel autre associé ou dirigeant de la société de commissaires aux comptes titulaire peut être désigné en qualité de suppléant.

---

<sup>182</sup> Bulletin CNCC n°136, p.747.

b) Situation où la personne morale est commissaire aux comptes suppléant d'un associé commissaire aux comptes titulaire

Dans la même réponse<sup>182</sup>, la Commission des études juridiques de la CNCC précise par ailleurs que « (...) rien ne s'oppose à ce qu'une société de commissaires aux comptes soit le suppléant de l'un de ses dirigeants ou actionnaires, commissaire aux comptes titulaire, dans la mesure où le signataire qui exercera les fonctions de commissaire aux comptes au nom de la société sera différent du titulaire personne physique. (...) Dans le cas d'empêchement de ce dernier c'est, en effet, la personne morale qui lui succède avec un signataire autre que l'ancien commissaire aux comptes. »

**11.14.8 Cas particulier des sociétés de commissaires aux comptes de forme EURL**

Le commissaire aux comptes suppléant ne peut pas être le gérant de l'EURL lorsque cette dernière est titulaire du mandat, si le gérant est en même temps l'associé unique.<sup>183</sup>

**11.15 Intitulé des rapports**

Le titre des rapports des commissaires aux comptes sur les comptes annuels ou consolidés peut prendre la forme suivante :

**Rapport du (des) commissaire(s) aux comptes sur les comptes annuels**

**Exercice clos le...**

**Rapport des commissaires aux comptes sur les comptes consolidés**

**Exercice clos le...**

**11.2 COMMUNICATION AVEC LES ORGANES MENTIONNÉS À L'ARTICLE L.823-16 DU CODE DE COMMERCE**

Dans le cadre de sa mission de certification des comptes, le commissaire aux comptes communique avec les organes mentionnés à l'article L.823-16 du code de commerce, conformément aux dispositions de la NEP 260.

Les NEP relatives aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés précisent plus particulièrement certaines obligations de communication auxdits organes, sans être prescriptives sur les modalités de cette communication :

**Motifs de la réserve, du refus ou de l'impossibilité de certifier**

« Lorsque le commissaire aux comptes envisage de formuler une certification avec réserve, un refus de certifier ou une impossibilité de certifier, il en communique les motifs aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce. »<sup>184</sup>

<sup>183</sup> Bulletin CNCC n°58, p.256.

<sup>184</sup> NEP 700 – paragraphe 6.

## Motifs de l'observation

« Lorsque le commissaire aux comptes envisage de formuler une observation, il en communique les motifs aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce. »<sup>185</sup>

## Points clés de l'audit

« Le commissaire aux comptes communique aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce les risques d'anomalies significatives qu'il considère comme des points clés de l'audit.

Le cas échéant, il porte à leur connaissance le fait qu'il n'y a pas, selon son jugement professionnel, de point clé de l'audit à décrire dans son rapport. »<sup>186</sup>

## Continuité d'exploitation

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

- le fait que les événements ou circonstances constituent ou non une incertitude significative ;
- le caractère approprié ou non de l'utilisation par la direction du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des comptes ;
- la pertinence des informations données dans l'annexe ;
- le cas échéant, les incidences sur le rapport du commissaire aux comptes. »<sup>187</sup>

### 11.3 COMMUNICATION DES RAPPORTS

#### 11.31 Dépôt des rapports au siège social

Pour les SA et les SCA, l'article R.225-89 alinéa 1 du code de commerce prévoit que tout actionnaire a le droit de prendre connaissance du rapport du commissaire aux comptes pendant le délai de quinze jours qui précède la date de la réunion de l'assemblée générale annuelle. Il en est de même pour les SNC (article R.221-7 alinéa 1 du code de commerce) et pour les SARL (article R.223-18 alinéa 1 du code de commerce). En ce qui concerne les SAS, l'article L.227-9 du code de commerce précise que ce sont les statuts qui déterminent les formes et conditions des décisions prises collectivement.

Pour les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique, ce sont les statuts qui déterminent les formes et conditions des décisions prises par l'organe appelé à statuer sur les comptes.

#### 11.32 Présentation des rapports à l'organe appelé à statuer sur les comptes

Le code de commerce prévoit que les commissaires aux comptes sont convoqués à toutes les réunions de l'organe délibérant, mais leur présence n'y est pas exigée.

---

<sup>185</sup> NEP 700 – paragraphe 7.

<sup>186</sup> NEP 701 – paragraphe 22.

<sup>187</sup> NEP 570 – paragraphe 17.

Lorsque le commissaire aux comptes assiste à la réunion de l'organe délibérant appelé à se prononcer sur les comptes, il peut, indépendamment de la lecture de son rapport, donner oralement, notamment en réponse à des questions qui lui seraient posées, des indications qui doivent rester, en raison de son obligation de secret professionnel, dans les limites du rapport lui-même.

Il convient de souligner que la lecture formelle du rapport des commissaires aux comptes à l'organe appelé à statuer sur les comptes n'est pas prévue : l'article L.225-100 I alinéa 3 du code de commerce dispose seulement que les commissaires aux comptes relatent dans leur rapport l'accomplissement de la mission qui leur est dévolue par l'article L.823-9 du même code.

La loi n'obligeant pas les commissaires aux comptes à présenter eux-mêmes leur rapport à l'organe appelé à statuer sur les comptes, ledit rapport pourrait être simplement lu par le président de cet organe ou par toute autre personne qu'il désigne.

### 11.33 Cas particulier des SAS

Pour les SAS pluripersonnelles, le commissaire aux comptes doit être convoqué à toute assemblée d'associés par application de l'article L.823-17 du code de commerce. Lorsque les statuts stipulent que les comptes sont approuvés autrement que par le moyen d'une assemblée (par exemple consultation écrite, acte sous seing privé, conférence téléphonique), il n'y a pas lieu de convoquer le commissaire aux comptes. Il convient toutefois d'organiser dans la lettre de mission une concertation permettant à ce dernier d'exercer sa mission.<sup>188</sup>

Par ailleurs, ainsi que cela a été rappelé dans le Bulletin CNCC n° 147 de septembre 2007 p. 447, aucune disposition législative ou réglementaire ne prévoit de délai à respecter pour convoquer l'assemblée générale d'une SAS, à l'exception du cas des sociétés unipersonnelles (voir ci-après).

En application des dispositions de l'article L.227-1 du code de commerce, l'article L.225-100 dudit code qui organise la réunion des assemblées générales dans les sociétés anonymes n'est pas applicable aux SAS. Une SAS n'est donc pas tenue de convoquer une assemblée générale d'approbation de ses comptes dans les six mois de la clôture. Par ailleurs, la Commission des études juridiques de la CNCC rappelle que l'article L. 232-13 alinéa 3 du code de commerce, applicable aux SAS, prévoit : « *Toutefois, la mise en paiement des dividendes doit avoir lieu dans un délai maximal de neuf mois après la clôture de l'exercice. La prolongation de ce délai peut être accordée par décision de justice* ».

La Commission précitée observe<sup>189</sup> qu'il n'existe, à ce jour, aucun texte légal ou réglementaire qui interdise à une SAS de préciser dans ses statuts un délai à respecter pour convoquer l'assemblée générale d'approbation des comptes. La SAS laissant une large place à la liberté contractuelle, il y a lieu de considérer cette disposition comme licite. En l'espèce, en application des dispositions statutaires, il appartiendra donc à la SAS de saisir la juridiction consulaire compétente pour demander la prorogation du délai.

---

<sup>188</sup> Bulletin CNCC n° 154, p.412.

<sup>189</sup> Bulletin CNCC n°184, décembre 2016, EJ 2014-100, p.596.

Elle précise par ailleurs qu'il n'existe pas, sauf disposition claire des statuts, d'obligation de faire approuver les comptes consolidés dans les SAS<sup>190</sup>.

Pour les SASU, l'associé unique approuve les comptes annuels, ainsi que les comptes consolidés, après rapport du commissaire aux comptes dans le délai de six mois à compter de la clôture de l'exercice (art. L.227-9 du code de commerce).

#### 11.34 Cas particulier des sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé

L'article R.225-73-1 du code de commerce oblige les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé à publier et à maintenir, sur un site internet dédié, des informations destinées aux actionnaires, dont notamment les rapports du ou des commissaire(s) aux comptes, pendant une période ininterrompue commençant au plus tard le 21<sup>ème</sup> jour précédant l'assemblée des actionnaires.

Pour toutes les assemblées des sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé, l'ensemble des rapports ou attestations présentés à l'assemblée générale ordinaire annuelle doivent être établis dans un délai minimum de 21 jours avant cette assemblée et, pour ce qui concerne spécifiquement les rapports sur les comptes annuels et les comptes consolidés inclus dans le rapport financier annuel, dans un délai maximum de 4 mois à compter de la clôture des comptes (article L.451-1-2 I du code monétaire et financier).

Les rapports présentés à l'assemblée générale extraordinaire doivent être établis à compter de la convocation de l'assemblée<sup>191</sup> (article R.225-89 du code de commerce) et au minimum 21 jours avant l'assemblée (article R.225-73-1 du code de commerce).

Par exemple, dans le cas d'une SA cotée sur Euronext Paris :

	Exemple 1	Exemple 2
AG mixte convoquée :	le 10 avril pour le 15 mai N	le 31 mai pour le 15 juin N
	<b>Date limite d'établissement</b>	
Rapports sur les comptes annuels et consolidés	24 avril (15 mai - 21 jours)	30 avril (maximum 4 mois à compter de la clôture)
Autres rapports à l'AGO (rapport spécial...)	24 avril (15 mai - 21 jours)	25 mai (15 juin – 21 jours)
Rapports à l'AGE	10 avril (date de convocation)	25 mai (15 juin – 21 jours)

<sup>190</sup> Bulletin CNCC n°178, juin 2015, EJ 2014-83, p.293.

<sup>191</sup> Les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé doivent publier au BALO 35 jours avant l'assemblée un avis de réunion (R. 225-73, I du code de commerce). Comme l'avis de convocation doit également être publié au BALO, certaines sociétés se contentent d'effectuer une seule insertion précisant que leur avis de réunion vaut convocation. Les dispositions de l'article R.225-89 du code de commerce, dans la mesure où elles sont moins contraignantes en termes de délais que celles prévues par les articles R.225-73-1 du code de commerce et L.451-1-2 du code monétaire et financier, ne trouveraient alors pas à s'appliquer aux rapports relatifs aux sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé. Ce sera généralement le cas, sauf pour des rapports aux AGE qui doivent être mis à disposition dès la date de convocation.

### 11.35 Défaut de présentation à l'assemblée générale du rapport du commissaire aux comptes

Dans une société anonyme, l'absence de rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels n'entraîne pas la nullité de l'assemblée générale qui s'est prononcée sur les comptes, dès lors que cette absence de rapport ne résulte pas du défaut de désignation ou de renouvellement du commissaire aux comptes.

En effet, la Commission des études juridiques de la CNCC a rappelé<sup>192</sup> que l'article L.225-121, alinéa 1<sup>er</sup> du code de commerce sanctionne d'une nullité les délibérations prises par les assemblées générales en violation du deuxième alinéa de l'article L.225-100 du même code qui prévoit : « *Le conseil d'administration ou le directoire présente à l'assemblée les comptes annuels et le cas échéant les comptes consolidés, accompagnés du rapport de gestion y afférent, auquel est joint, le cas échéant, le rapport mentionné, selon le cas, à l'article L. 225-37 ou L. 225-68.* »

Depuis l'ordonnance n° 2004-1382 du 20 décembre 2004, qui a notamment déplacé certains alinéas de l'article L.225-100 du code de commerce, l'alinéa 3 de cet article qui dispose : « *Les commissaires aux comptes relatent, dans leur rapport, l'accomplissement de la mission qui leur est dévolue par les articles L. 823-9, L. 823-10 et L. 823-11.* » n'est pas visé par les nullités prévues à l'article L.225-121 du même code.

Les nullités étant de droit strict, la Commission précitée considère que, faute d'un texte sanctionnant l'absence de rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels, la nullité de l'assemblée générale d'une société anonyme ne peut plus être prononcée en cas de violation de l'alinéa 3 de l'article L.225-100 du code de commerce.

### 11.36 Désaccord entre les co-commissaires aux comptes

« *Si plusieurs commissaires aux comptes sont en fonction, [...] ils établissent et signent un rapport commun.*

*En cas de désaccord entre les commissaires, le rapport indique les différentes opinions exprimées.* » (art. R.823-8 du code de commerce).

Le paragraphe 20 de la NEP 100 – *Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes* rappelle ces dispositions dans les termes suivants : « *Lorsque les commissaires aux comptes ont des opinions divergentes, ils en font mention dans le rapport.* »

En cas de conclusions divergentes entre les commissaires aux comptes sur les vérifications relevant de la partie du rapport sur les comptes relative à la vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires, la CNCC considère qu'un dispositif analogue devrait être suivi, quand bien même ni le code de commerce, ni les NEP ne le prévoient.

---

<sup>192</sup> Bulletin CNCC n°158, juin 2010, EJ 2009-124, p.433.

La NEP 700 paragraphe 19 prévoit :

«e) La signature du commissaire aux comptes, personne physique, ou, lorsque le mandat est confié à une société de commissaires aux comptes, de la personne mentionnée au premier alinéa de l'article L. 822-9 du code de commerce. »

Par ailleurs, la NEP 100 - *Audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes* paragraphe 1 prévoit :

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

L'émission d'un rapport par chaque commissaire aux comptes n'est donc pas possible.

Ainsi, dans une société ayant désigné deux commissaires aux comptes, la signature du rapport sur les comptes annuels ou consolidés par un seul des deux commissaires aux comptes constitue une irrégularité qu'il convient de porter à la connaissance, selon le cas, de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance, ainsi que, le cas échéant, du comité spécialisé mentionné à l'article L.823-19 du code de commerce agissant sous la responsabilité de ces organes et de signaler à la plus prochaine assemblée générale en application de l'article L.823-12 du même code.

En revanche, l'absence de signature par l'un de ces derniers du rapport sur les comptes annuels ou consolidés ne constitue pas une cause de nullité des délibérations de l'assemblée générale prises sur ce rapport.<sup>193</sup>

Un exemple de rapport en cas de désaccord des co-commissaires aux comptes figure au paragraphe 12.5.

#### 11.4 RAPPORT COMPLÉMENTAIRE AU COMITÉ D'AUDIT

En application du III de l'article L.823-16 du code de commerce « *Lorsqu'ils interviennent auprès de personnes ou d'entités soumises aux dispositions de l'article L. 823-19, les commissaires aux comptes remettent au comité spécialisé au sens dudit article un rapport complémentaire conforme aux dispositions de l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014. Ce rapport est remis à l'organe chargé de l'administration ou à l'organe de surveillance lorsque celui-ci remplit les fonctions du comité spécialisé*<sup>194</sup> ». »

La CNCC propose un exemple de rapport complémentaire au comité d'audit disponible sur le site de la CNCC dans la partie documentaire intitulée SIDONI. Ce document constitue une proposition de canevas du rapport des commissaires aux comptes au comité d'audit, prévu au III de l'article L.823-16 du code de commerce précité. Il intègre à la fois les domaines prévus par ce texte et les modalités prévues par les NEP 260 et 265, et la NEP 600, relatives à la

---

<sup>193</sup> Bulletin CNCC n°167, septembre 2012, EJ 2012-08, p.597.

<sup>194</sup> Conformément à l'article 53 5° de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, les dispositions du III de l'article L. 823-16 du code de commerce dans sa rédaction issue de ladite ordonnance entrent en vigueur à compter du premier exercice ouvert postérieurement au 16 juin 2016.

communication avec les organes de gouvernance ainsi que des sujets sur lesquels il peut sembler opportun d'échanger avec le comité.

L'obligation pour les commissaires aux comptes d'établir un rapport au comité d'audit d'une entité d'intérêt public ou, le cas échéant, d'une société de financement s'applique à compter du premier exercice ouvert postérieurement au 16 juin 2016.

#### 11.5 DÉLIBÉRATION DE L'ORGANE APPELÉ À STATUER SUR LES COMPTES

Les règles légales relatives aux délibérations de l'organe appelé à statuer sur les comptes sont les suivantes.

Pour les SA et SCA, l'article L.225-98 du code de commerce dispose que l'assemblée générale ordinaire prend toutes dispositions autres que celles dévolues aux assemblées générales extraordinaires.

L'assemblée générale ordinaire qui est réunie au moins une fois par an dans les six mois de la clôture de l'exercice « *délibère et statue sur toutes les questions relatives aux comptes annuels et, le cas échéant, aux comptes consolidés de l'exercice écoulé.* » (article L.225-100 alinéa 9).

La commission des études juridiques de la CNCC précise qu'il n'apparaît pas envisageable de dissocier dans deux assemblées séparées l'approbation des comptes annuels et des comptes consolidés<sup>195</sup>.

Pour les SNC, l'article L.221-7 du code de commerce dispose que « *le rapport de gestion, l'inventaire et les comptes annuels établis par les gérants sont soumis à l'approbation de l'assemblée des associés, dans le délai de six mois à compter de la clôture dudit exercice (...)* ».

Il en est de même pour les SARL (article L.223-26 du code de commerce).

Pour les SAS, la lecture des statuts s'impose, l'article L.227-9 du code de commerce disposant que « *les statuts déterminent les décisions qui doivent être prises collectivement par les associés dans les formes et conditions qu'ils prévoient.* »

Enfin, les modalités d'approbation des comptes de la SASU ont été précisées au paragraphe 11.33 ci-dessus.

#### 11.6 REFUS D'APPROBATION DES COMPTES PAR L'ORGANE DÉLIBÉRANT

##### 11.61 Principe

L'organe délibérant peut refuser d'approuver les comptes de l'exercice N qui lui sont soumis. Cette possibilité est prévue par l'article L.232-21 du code de commerce pour les SNC, L.232-22 du même code pour les SARL et L.232-23 dudit code pour les sociétés par actions (SA, SCA, SAS) : « *En cas de refus d'approbation des comptes annuels, une copie de la délibération de l'assemblée est déposée dans le même délai* » au greffe du tribunal de

---

<sup>195</sup> CNCC, Bulletin n°129, mars 2003, EJ 2002-249, p.167.

commerce, c'est-à-dire dans le mois qui suit la délibération relative à l'approbation des comptes (ou dans les deux mois lorsque le dépôt est effectué par voie électronique). Cela pourra notamment être le cas lorsqu'il existe un conflit entre associés.

#### 11.62 Attitude du commissaire aux comptes au titre de l'exercice N

Dans la situation décrite ci-dessus, le commissaire aux comptes n'a pas de rapport complémentaire à émettre. Il convient en effet de dissocier l'émission d'une opinion sur les comptes par le commissaire aux comptes de l'approbation ou du refus d'approbation des comptes par l'organe délibérant :

- le commissaire aux comptes est seul juge de l'opinion à émettre et il ne peut être lié par un avis quelconque des membres de l'organe délibérant ;
- inversement, l'organe délibérant est souverain et peut ne pas suivre l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes.

Le législateur n'ayant pas imposé aux membres de l'organe délibérant une obligation de résultat quant à l'approbation des comptes de chaque exercice social, il n'y a pas lieu de modifier les comptes présentés et de convoquer à nouveau l'organe délibérant pour résoudre la situation. Il n'y a pas davantage à envisager de régularisation quant à l'approbation des comptes de l'exercice N à l'occasion de l'approbation des comptes de l'exercice N + 1 par l'organe délibérant.

#### 11.63 Attitude du commissaire aux comptes au titre de l'exercice N+1

En l'absence de nouvelle réunion de l'organe délibérant et dans l'hypothèse où :

- les comptes de l'exercice N ont été certifiés par le commissaire aux comptes (certification sans réserve) ;
- du fait du refus d'approbation, les comptes annuels ne sont pas déposés au greffe du tribunal de commerce, seul le procès-verbal ou un extrait du procès-verbal relatif à la délibération de l'organe délibérant étant déposé ;
- le résultat n'a pas été affecté ;

l'incidence sur le rapport du commissaire aux comptes relatif à l'exercice N+1 sera la suivante<sup>196</sup> :

pour ce qui concerne les comptes de l'exercice N+1, les chiffres comparatifs ne sont en rien affectés par le refus d'approbation des comptes. Le résultat de l'exercice N demeure dans les capitaux propres, dans un compte spécifique.

Dans la mesure où le commissaire aux comptes a certifié les comptes de l'exercice précédent, le fait que ces comptes n'aient pas été approuvés par l'organe délibérant n'a pas d'incidence sur son opinion.

---

<sup>196</sup> Bulletin CNCC n°151, p.542.

Il est cependant souhaitable que l'annexe comporte une information sur la comptabilisation du résultat de l'exercice précédent, l'organe délibérant ne s'étant pas prononcé sur son affectation.

Une information devrait dans tous les cas être donnée dans le rapport de gestion. Si ce n'est pas le cas, le commissaire aux comptes sera amené à formuler une observation sur la sincérité des informations données dans le rapport de gestion dans la partie de son rapport sur les comptes annuels relative à la vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires.

#### 11.64 Modification des comptes par l'organe délibérant ou à sa demande

Lorsque, lors de la réunion au cours de laquelle les comptes sont soumis à son approbation, l'organe délibérant demande que des comptes modifiés lui soient à nouveau présentés, les comptes modifiés arrêtés par l'organe compétent sont soumis au contrôle du commissaire aux comptes. Dans ce cas, celui-ci est conduit à établir un nouveau rapport sur les comptes modifiés, qui se substitue à son précédent rapport.

Lorsque l'organe délibérant apporte en séance des modifications aux comptes qui lui ont été soumis, le commissaire aux comptes peut, conformément aux articles L.232-21 du code de commerce (SNC), L.232-22 du même code (SARL) et L.232-23 dudit code (sociétés par actions) du code de commerce, relatifs à la publicité des comptes, compléter le rapport sur les comptes de ses observations sur les modifications apportées par l'organe délibérant qui lui ont été soumises.

Bien que ces articles n'imposent pas l'émission d'un nouveau rapport, complet, du commissaire aux comptes, la CNCC considère que l'émission d'un nouveau rapport, faisant référence au rapport précédent auquel il se substitue, est préférable car elle permet d'éviter que les comptes finalement approuvés et diffusés soient différents de ceux certifiés. Ce nouveau rapport est émis en lieu et place des observations sur les modifications prévues par les articles L.232-21, L.232-22 et L.232-23 du code de commerce.

Afin qu'aucune confusion ne soit possible quant à l'objet et à la nature du nouveau rapport, émis, ce dernier devrait contenir :

- une référence au premier rapport en précisant sa date ;
- la nature de la première opinion exprimée sur les comptes et un rappel synthétique du fondement de cette opinion en cas de réserve, de refus ou d'impossibilité de certifier ;
- les circonstances dans lesquelles les comptes ont été modifiés ;
- la nature et le montant des modifications apportées aux comptes ;
- la date de ce nouveau rapport.

Les comptes modifiés sont joints au nouveau rapport qui est présenté à l'organe délibérant et déposé au greffe.

Dans les situations décrites ci-dessus, le commissaire aux comptes effectue les diligences d'identification des événements postérieurs à la clôture, telles que prévues par les paragraphes 05 à 07 de la NEP 560 - *Événements postérieurs à la clôture de l'exercice*, pour la période s'écoulant entre l'émission de ses deux rapports.

### 11.64.1 Rapport initial avec réserve

Exemple de formulation de l'opinion dans le nouveau rapport (hypothèse d'une nouvelle opinion sans réserve) :

#### Opinion

En exécution de la mission qui nous a été confiée par ... [préciser l'organe appelé à statuer sur les comptes], nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société [X] relatifs à l'exercice clos le ... [date de clôture de l'exercice], tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Des comptes annuels ont été arrêtés par ... [préciser l'organe compétent] du ...<sup>197</sup>. Ces comptes ont fait l'objet de notre part d'un premier rapport en date du ... , dans lequel nous formulons une réserve pour insuffisance de dépréciation sur les stocks de ... euros.

Ces comptes annuels ont été modifiés par ... [préciser : l'organe appelé à statuer sur les comptes ou l'organe compétent<sup>198</sup>] du ..., pour corriger cette insuffisance. Le résultat de l'exercice passe ainsi de ... euros à ... euros. Nous sommes de ce fait amenés à émettre un nouveau rapport qui se substitue à notre premier rapport du ... .

Nous certifions que ces comptes annuels modifiés sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

### 11.64.2 Rapport initial sans réserve

Exemple de formulation de l'opinion dans le nouveau rapport (hypothèse d'une nouvelle opinion sans réserve) :

#### Opinion

En exécution de la mission qui nous a été confiée par ... [préciser l'organe appelé à statuer sur les comptes], nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société [X] relatifs à l'exercice clos le ... [date de clôture de l'exercice], tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Des comptes annuels ont été arrêtés par ... [préciser l'organe compétent] du ...<sup>197</sup>. Ces comptes ont fait l'objet de notre part d'un premier rapport en date du ... , dans lequel nous avons certifié les comptes sans réserve.

---

<sup>197</sup> Date d'arrêté des premiers comptes.

<sup>198</sup> Selon que les comptes sont modifiés :

- directement par l'organe délibérant,
- ou par l'organe compétent sur demande de l'organe délibérant en raison, par exemple, de travaux d'analyse complémentaires nécessaires.

Ces comptes annuels ont été modifiés par ... [préciser : l'organe appelé à statuer sur les comptes ou l'organe compétent<sup>199</sup>] du ..., pour constituer une dépréciation des stocks d'un montant de ... euros en raison de ... . Le résultat de l'exercice passe ainsi de ... euros à ... euros. Nous sommes de ce fait amenés à émettre un nouveau rapport qui se substitue à notre premier rapport du ...

Nous certifions que ces comptes annuels modifiés sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

## 11.7 MODIFICATION DES COMPTES APRÈS LA TENUE DE LA RÉUNION DE L'ORGANE DÉLIBÉRANT

### 11.71 Modification des comptes postérieure à leur publication

Sur le plan du droit des sociétés, une nouvelle approbation des comptes paraît possible en application du principe de souveraineté de l'assemblée générale des actionnaires, qui peut modifier les décisions antérieurement prises.

La CNCC a rappelé<sup>200</sup> que cette souveraineté ne pouvait toutefois porter atteinte aux droits acquis. Tel serait le cas d'une révision de décision portant sur une répartition des dividendes ou ayant fait l'objet d'une publication. Or, les décisions d'approbation et d'affectation du résultat sont publiées au greffe, de même que les comptes annuels.

Une stricte observation de ce principe interdirait donc toute nouvelle approbation sur des comptes publiés.

En outre, une telle pratique ne serait pas conforme aux règles comptables<sup>200</sup> :

D'une part, les articles 511-3 et 512-4 du PCG précisent :

*« Art. 511-3 : Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachées à l'exercice, les charges supportées par l'exercice, auxquelles s'ajoutent éventuellement les charges afférentes à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable. »*

*« Art. 512-4 : Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachés à l'exercice, les produits acquis à cet exercice, auxquels s'ajoutent éventuellement les produits acquis à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable. »*

D'autre part, la modification des comptes d'exercices antérieurs reviendrait à élaborer une définition du résultat qui serait contraire aux dispositions de l'article 122-5 du PCG :

---

<sup>199</sup> Selon que les comptes sont modifiés :

- directement par l'organe délibérant,
- ou par l'organe compétent sur demande de l'organe délibérant en raison, par exemple, de travaux d'analyse complémentaires nécessaires.

<sup>200</sup> Bulletin CNCC n° 119, p.385.

« **Art. 122-5** : Les corrections résultant d'erreurs, d'omissions matérielles, d'interprétations erronées ou de l'adoption d'une méthode comptable non admise sont comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées ; l'incidence, après impôt, des corrections d'erreurs significatives est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres. »

Ainsi, la CNCC considère qu'il n'est pas possible à une assemblée générale de modifier des comptes précédemment publiés, pour des raisons de sécurité juridique des tiers liées aux mesures de publicité, et pour des motifs tenant au respect de la réglementation comptable<sup>201</sup> et 202.

#### 11.72 Modification des comptes antérieure à leur publication

A contrario, dès lors que les comptes n'ont pas encore fait l'objet d'une publication au greffe, la CNCC estime possible la modification des comptes par une nouvelle assemblée générale, sous réserve que cette modification ne porte pas atteinte à des droits acquis (dividendes en particulier).<sup>203</sup>

Il appartient au commissaire aux comptes d'apprécier le bien-fondé de la rectification des comptes proposée à l'assemblée et d'en tirer les conséquences appropriées pour la rédaction de son rapport sur les comptes.

En ce qui concerne la forme du rapport, il convient de se reporter au paragraphe 11.64.

### 11.8 APPROBATION DES COMPTES DE DEUX EXERCICES PAR UNE MÊME ASSEMBLÉE GÉNÉRALE

#### 11.81 Contexte

Une société a bénéficié d'un report de tenue de l'assemblée générale annuelle d'approbation des comptes de l'exercice N jusqu'à la date de l'assemblée générale qui approuvera les comptes de l'exercice N+1. Les comptes de l'exercice N ont fait l'objet d'une certification sans réserve du commissaire aux comptes.

#### 11.82 Incidence sur l'arrêté des comptes de l'exercice N+1

La CNCC considère que le fait que les comptes de l'exercice précédent n'aient pas été approuvés par l'assemblée générale n'a pas d'incidence sur l'arrêté des comptes des exercices suivants par l'organe compétent.<sup>204</sup>

#### 11.83 Attitude du commissaire aux comptes au titre de l'exercice N+1

À l'instar de la position précédemment exprimée au paragraphe 11.63, dans la mesure où le commissaire aux comptes a certifié les comptes de l'exercice précédent, le fait que ces comptes n'aient pas été approuvés par l'organe délibérant n'a pas d'incidence sur son opinion.

---

<sup>201</sup> Bulletin CNCC n° 119, p.385.

<sup>202</sup> Voir aussi la position du Comité juridique de l'ANSA, n° 12-025 du 7 mars 2012.

<sup>203</sup> Bulletin CNCC n° 132, p.641.

<sup>204</sup> Bulletin CNCC n° 170, CNP 2011-16, p. 273.

Il est cependant souhaitable que l'annexe comporte une information sur la comptabilisation du résultat de l'exercice précédent, l'organe délibérant ne s'étant pas prononcé sur son affectation.

Une information devrait dans tous les cas être donnée dans le rapport de gestion. Si ce n'est pas le cas, le commissaire aux comptes sera amené à formuler une observation sur la sincérité des informations données dans le rapport de gestion dans la partie de son rapport sur les comptes annuels relative à la vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires.

La CNCC rappelle que le commissaire aux comptes a toutefois la possibilité, s'il l'estime utile, d'attirer l'attention du lecteur de son rapport sur le contexte d'arrêté des comptes de l'exercice N+1 exposé dans l'annexe, au moyen d'une observation à formuler dans la partie de son rapport relative aux observations.<sup>205</sup>

## 11.9 DÉPÔT AU GREFFE DES RAPPORTS

### 11.91 L'obligation légale et réglementaire

#### 11.91.1 Dépôt par la société

Le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels, ainsi que, le cas échéant, son rapport sur les comptes consolidés, doivent être déposés par la société, en double exemplaire, au greffe du tribunal de commerce, dans le mois qui suit l'approbation des comptes annuels par l'assemblée ou dans les deux mois suivant cette approbation lorsque ce dépôt est effectué par voie électronique<sup>206</sup> (art. L.232-23 du code de commerce pour les sociétés par actions, L.232-22 du même code pour les SARL et L.232-21 dudit code pour les SNC).

En revanche, le rapport spécial du commissaire aux comptes sur les conventions réglementées n'a pas à être déposé au greffe du tribunal de commerce.

Il convient de souligner que l'obligation de dépôt au greffe relève de la responsabilité de la société.

#### 11.91.2 Dépôt par le commissaire aux comptes

L'article L.823-8-1 du code de commerce dispose que l'assemblée générale ordinaire, ou l'organe exerçant une fonction analogue peut autoriser, sur proposition de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction de la société, les commissaires aux comptes à adresser directement au greffe du tribunal, dans les délais qui s'imposent à la société, les rapports devant faire l'objet d'un dépôt et les documents qui y sont joints. Il peut être mis un terme à cette autorisation selon les mêmes formes.

---

<sup>205</sup> Bulletin CNCC n°170, CNP 2011-16, p.273.

<sup>206</sup> L'article R.123-111 du code de commerce précise que le dépôt par voie électronique s'effectue dans les conditions prévues à l'article R.123-77 dudit code, à savoir en utilisant une signature électronique sécurisée dans les conditions prévues à l'article 1367 du code civil et par le décret n° 2001-272 du 30 mars 2001 pris pour son application.

En réponse à une saisine de la CNCC, la Chancellerie a confirmé<sup>207</sup> que seuls les rapports et documents préparés par le commissaire aux comptes sont concernés par l'autorisation de dépôt visée à l'article L.823-8-1 du code de commerce. La Commission des études juridiques de la CNCC considère<sup>208</sup> par ailleurs que cet article ne subordonne pas la proposition faite par l'organe collégial chargé de l'administration (ou de la direction) à l'assemblée générale d'autoriser le dépôt au greffe des rapports et documents joints par le commissaire aux comptes à une demande préalable de ce dernier. L'autorisation donnée par l'assemblée générale suppose une concertation préalable entre la société et le commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes reste libre d'accepter cette mission, comme de la refuser. Le refus du commissaire aux comptes ne saurait engager sa responsabilité civile professionnelle à défaut d'un texte l'obligeant à accepter. En revanche, l'acceptation par le commissaire aux comptes engendre à sa charge une obligation de résultat à l'égard de la société.

## 11.92 Le rôle du commissaire aux comptes

### 11.92.1 *Respect de l'obligation de dépôt au greffe*

Le contrôle du respect de l'obligation de dépôt au greffe constitue un contrôle de nature purement juridique qui n'est pas prévu, en tant que tel, par la loi et ne fait donc pas partie des vérifications spécifiques incombant au commissaire aux comptes. Dans la mesure où le commissaire aux comptes ne saurait être le « gardien de la légalité », il n'a donc pas l'obligation, dans le cadre de sa mission telle qu'elle est définie par la loi, de mettre en œuvre, de manière systématique, un tel contrôle.

La NEP 250 relative à la prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires ne trouve pas à s'appliquer dans ce cas, car le non-respect du dépôt au greffe n'est pas susceptible de conduire à des anomalies significatives dans les comptes.

### 11.92.2 *Absence de dépôt au greffe*

Lorsque le commissaire aux comptes a connaissance, ou est informé, que les comptes n'ont pas été déposés au greffe, il en tire les conséquences en matière :

- de communication à effectuer à l'organe compétent (article L.823-16 du code de commerce) ;
- et de communication à la plus prochaine assemblée générale (article L.823-12 du code de commerce) ;
- de révélation de fait délictueux puisque le non-dépôt au greffe est assorti de sanctions pénales (article R.247-3 du code de commerce) pour les sociétés commerciales.

De façon pratique, lorsque le commissaire aux comptes est avisé par un courrier du greffe du tribunal du non dépôt de ses comptes par l'entité dans laquelle il détient un mandat, il communique avec la société.

---

<sup>207</sup> Bulletin CNCC n°168, décembre 2012, Courrier de la Chancellerie, p.670.

<sup>208</sup> Bulletin CNCC n°168, décembre 2012, EJ 2012-100, p.716.

Dans l'hypothèse où la société lui indique avoir procédé au dépôt de ces comptes dans l'intervalle, il demande une copie du document matérialisant la réception par le greffe du dépôt des comptes et l'inclut dans son dossier.

Lorsque la société lui indique qu'elle va procéder à la régularisation, il documente son dossier en y indiquant la réponse de la société et lui demande de lui communiquer, dans les meilleurs délais, la copie du document matérialisant la réception par le greffe du dépôt des comptes.

Dans les deux situations, l'irrégularité ayant été réparée, le commissaire aux comptes peut, dans la mesure où l'information ne présenterait plus d'intérêt pour les membres de l'organe délibérant, s'abstenir de la signaler à cet organe.

En outre, s'agissant de l'obligation de révélation des faits délictueux, *« le commissaire aux comptes ne peut totalement se désintéresser du caractère intentionnel ou non des faits relevés, dans la mesure où le caractère manifestement non intentionnel d'une simple irrégularité ou inexactitude le dispense de son obligation de révélation.*

*Le caractère intentionnel s'apprécie par rapport à des éléments objectifs démontrant la conscience que pouvait avoir l'auteur des faits de ne pas respecter la réglementation en vigueur.*

*Pour apprécier l'absence manifeste d'intention frauduleuse, le commissaire aux comptes pourra par exemple prendre en considération le fait que celui-ci est isolé ou non, ainsi que la présence ou non d'une régularisation. »<sup>209</sup>*

Enfin, dans l'hypothèse où le commissaire aux comptes ne pourrait obtenir la copie du document matérialisant la réception par le greffe du dépôt des comptes ou bien lorsque la société lui indique qu'elle n'entend pas procéder à la régularisation, il effectue sans délai la révélation du fait délictueux au procureur de la République. Par ailleurs, le commissaire aux comptes communique cette irrégularité à l'organe compétent et à la plus prochaine réunion de l'organe délibérant par une communication *ad hoc*.

Les courriers que le commissaire aux comptes est susceptible d'établir dans ce contexte sont fournis dans la réponse du Comité des normes professionnelles de la CNCC<sup>210</sup>.

---

<sup>209</sup> CNCC, Pratique professionnelle relative à la révélation des faits délictueux au procureur de la République, avril 2014.

<sup>210</sup> Bulletin CNCC n°168, décembre 2012, CANP 2011-15, p.705.

## 11.10 PUBLICATIONS LÉGALES DES COMPTES POUR CERTAINES ENTITÉS

### 11.101 Rapport financier annuel

#### 11.101.1 Rappel des textes

Les émetteurs français, dont les titres de capital ou les titres de créance sont admis aux négociations sur un marché réglementé, établissent un rapport financier annuel dans les quatre mois qui suivent la clôture de leur exercice, déposé et publié auprès de l'Autorité des marchés financiers, dans les conditions précisées à l'article L.451-1-2, I et II du code monétaire et financier, sous réserve des exemptions prévues à l'article L.451-1-4 du même code<sup>211</sup> :

*« I.- Les émetteurs français dont des titres de capital, ou des titres de créance dont la valeur nominale est inférieure à 1 000 euros et qui ne sont pas des instruments du marché monétaire, au sens de la directive 2004 / 39 / CE du Parlement et du Conseil, du 21 avril 2004, précitée, dont l'échéance est inférieure à douze mois, sont admis aux négociations sur un marché réglementé d'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, publient et déposent auprès de l'Autorité des marchés financiers un rapport financier annuel dans les quatre mois qui suivent la clôture de leur exercice.*

*Ce rapport financier annuel est tenu à la disposition du public pendant dix ans, selon des modalités prévues par le règlement général de l'Autorité des marchés financiers. Il comprend les comptes annuels, les comptes consolidés le cas échéant, un rapport de gestion, une déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité de ces documents et le rapport des commissaires aux comptes ou des contrôleurs légaux ou statutaires sur les comptes précités.*

*II.- Le règlement général de l'Autorité des marchés financiers précise également les cas dans lesquels les émetteurs autres que ceux mentionnés au I sont soumis à l'obligation prévue au I. Ces émetteurs sont :*

*1° Les émetteurs français dont des titres donnant accès au capital au sens de l'article L. 212-7, des titres de créance donnant le droit d'acquérir ou de vendre tout autre titre ou donnant lieu à un règlement en espèces, notamment des warrants ou des titres de créance dont la valeur nominale est supérieure ou égale à 1 000 euros et qui ne sont pas des instruments du marché monétaire, au sens de la directive 2004 / 39 / CE du Parlement et du Conseil, du 21*

---

<sup>211</sup> Exemptions visées à l'article L.451-1-4 du code monétaire et financier : « Les obligations prévues à l'article L. 451-1-2 ne s'appliquent pas aux émetteurs suivants :

1° Les États parties à l'accord sur l'Espace économique européen et leurs collectivités territoriales ;

2° La Banque centrale européenne et les banques centrales des États mentionnés au 1° ;

3° Les organismes internationaux à caractère public dont l'un des États mentionnés au 1° fait partie ;

4° Les émetteurs de titres de créance inconditionnellement et irrévocablement garantis par l'État ou par une collectivité territoriale française ;

5° Les entités qui émettent uniquement des titres de créance admis à la négociation sur un marché réglementé, dont la valeur nominale unitaire est au moins égale à 100 000 € ou, pour les titres de créance libellés dans une devise autre que l'euro, dont la valeur nominale unitaire est équivalente à au moins 100 000 € à la date de l'émission ;

6° Le Fonds européen de stabilité financière établi par l'accord-cadre du 9 mai 2010 et le Mécanisme européen de stabilité institué par le traité, signé à Bruxelles le 2 février 2012 et tout autre mécanisme établi en vue de préserver la stabilité financière de l'Union monétaire européenne en prêtant une assistance financière temporaire à des États membres dont la monnaie est l'euro. »

avril 2004, précitée, dont l'échéance est inférieure à douze mois sont admis aux négociations sur un marché réglementé d'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ;

2° Les émetteurs dont le siège est établi hors de France dont des titres mentionnés au 1° sont admis aux négociations sur un marché réglementé français ;

3° Les émetteurs dont le siège est établi hors de l'Espace économique européen dont des titres mentionnés au I sont admis aux négociations sur un marché réglementé français.

Comme indiqué ci-dessus, ce rapport financier annuel comprend :

- les comptes annuels et les comptes consolidés le cas échéant,
- un rapport de gestion<sup>212</sup>,
- une déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité de ces documents,
- le rapport des commissaires aux comptes sur les comptes précités.

#### 11.101.2 Tableau récapitulatif des obligations relatives au rapport financier annuel

Rapport financier annuel (RFA)	Marché réglementé Euronext Paris (hors compartiment professionnel)		Marché organisé Euronext Growth (actions)	
	Titres de capital	Titres de créance dont valeur nominale unitaire		
		< 100 000 €		≥ 100 000 <sup>213</sup> €
• Comptes annuels (French Gaap) et consolidés (IFRS)	<b>Oui</b>	<b>Oui</b>	<b>Non</b>	<b>Non</b>
• Rapport de gestion			(pas d'autres obligations que celles prévues par le code de commerce)	(pas d'autres obligations que celles prévues par le code de commerce)
• Rapport du (des) CAC				
• Déclaration des personnes responsables du rapport financier annuel	(articles L.451-1-2 CMF et 222-3 RG AMF)	(articles L.451-1-2 CMF et 222-3 RG AMF)	<b>Non</b>	<b>Non</b>

#### 11.102 Publication au BALO

L'article R.232-11 du code de commerce précise :

« Les sociétés dont les actions sont admises, en tout ou partie, aux négociations sur un marché réglementé publient au Bulletin des annonces légales obligatoires dans les quarante-cinq jours qui suivent l'approbation des comptes par l'assemblée générale ordinaire des actionnaires les documents suivants :

1° Les comptes annuels approuvés, revêtus de l'attestation des commissaires aux comptes ;

<sup>212</sup> Le contenu du rapport de gestion inclus dans le rapport financier annuel est précisé dans le Guide de l'AMF relatif à l'information périodique des sociétés cotées sur un marché réglementé, DOC-2016-05 du 26 octobre 2016, paragraphe 2.8.

<sup>213</sup> Lorsque des titres de créance d'une valeur unitaire au moins égale à 50 000 € ont été admis à la négociation sur un marché réglementé de l'Union européenne avant le 31 décembre 2010, l'entité continue à bénéficier des exemptions aux obligations prévues à l'article L. 451-1-2 du code monétaire et financier (« clause de grand-père »).

2° La décision d'affectation des résultats ;

3° Les comptes consolidés revêtus de l'attestation des commissaires aux comptes. Les informations prévues aux 5°,6°,7° et 8° de l'article R.233-14 peuvent être omises si elles figurent dans les comptes consolidés déposés au greffe du tribunal à la clôture de l'exercice. (...) »

La CNCC considère que le rapport du commissaire aux comptes constitue « l'attestation » publiée au BALO visée à l'article R.232-11 du code de commerce.

#### 11.103 Document de référence

L'article 1 de l'ordonnance n° 2017-1142 du 7 juillet 2017 portant simplification des obligations de dépôt des documents sociaux pour les sociétés établissant un document de référence dispose que :

*« L'article L. 232-23 du code de commerce est complété par trois alinéas ainsi rédigés :*

*III.- Les sociétés qui déposent ou soumettent à l'enregistrement un document de référence dans les conditions prévues par le règlement général de l'Autorité des marchés financiers peuvent, dans les délais prévus au premier alinéa du I, le déposer également au greffe du tribunal.*

*Ce dépôt vaut dépôt des documents mentionnés aux 1° et au 2° du I, contenus dans le document de référence. Le document de référence comprend une table permettant au greffier de les identifier.*

*Les documents mentionnés aux 1° et 2° du I qui ne sont pas contenus dans le document de référence ou dont la table mentionnée au précédent alinéa ne permet pas l'identification sont déposés concomitamment à celui-ci au greffe du tribunal. »*

Ainsi, le document de référence peut être déposé au greffe du tribunal de commerce en lieu et place, notamment, des comptes, du rapport de gestion et du rapport du commissaire aux comptes<sup>214</sup>.

#### 11.104 Publicité au Journal Officiel

Le décret n° 2009-540 du 14 mai 2009 et l'arrêté du 2 juin 2009, pris en application de l'article L.612-4 du code de commerce, posent le principe de la publicité des comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes pour :

- les associations recevant des subventions accordées par les autorités administratives visées par l'article 1<sup>er</sup> de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 et par les établissements publics industriels et commerciaux pour un montant global supérieur à 153 000 euros ;
- les fondations recevant annuellement plus de 153 000 euros de subventions des seules autorités administratives au sens de l'article 1<sup>er</sup> de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000<sup>215</sup> (article 10, alinéas 6 et 7 de la loi n°2000-321 du 12 avril 2000) ;

---

<sup>214</sup> Cette disposition est applicable aux documents relatifs aux exercices clos à compter du 31 décembre 2017 et déposés à compter du 1er avril 2018 (art. 2 de l'ordonnance n° 2017-1142 du 7 juillet 2017).

<sup>215</sup> Cet article cite : les administrations de l'État, les collectivités territoriales, les établissements publics à caractère administratif, les organismes de sécurité sociale et les autres organismes chargés de la gestion d'un service public administratif.

- les associations et fondations ayant reçu des dons, pour un montant supérieur à 153 000 euros, ouvrant droit, au bénéfice des donateurs, à un avantage fiscal (article 4-1, alinéa 2 de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 qui soumet ces associations et fondations « *aux prescriptions* » de l'article L.612-4 du code de commerce).

Les documents, sous format PDF, sont transmis à la Direction de l'information légale et administrative pour publication sur son site Internet, dans les 3 mois à compter de l'approbation des comptes annuels par l'organe délibérant (article 1, alinéa 2 du décret n° 2009-540 du 14 mai 2009).

### Préambule

Dans les exemples de rapports proposés dans ce chapitre 0 et le chapitre 13, il est supposé que :

- l'entité est une SA à conseil d'administration ou une SARL ;
- l'entité n'est pas une entité d'intérêt public ni une société contrôlée au sens de l'article L.233-16 du code de commerce par une société dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;
- les comptes annuels et consolidés sont établis selon les règles et principes comptables français ;
- il n'y a qu'un seul commissaire aux comptes dans l'entité, nommé par l'assemblée générale (sauf les exemples de rapport portant sur des comptes consolidés) ;
- le commissaire aux comptes n'a pas d'autres observations à formuler dans la partie « observation » du rapport ni observations ou informations à communiquer dans les parties « Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux *actionnaires* » et « Informations résultant d'autres obligations légales et réglementaires » ;
- à l'exception des exemples spécifiques de la partie 13, le commissaire aux comptes n'a pas conclu qu'il existait une incertitude significative sur la continuité d'exploitation ;
- les incidences fiscales sont calculées au taux de 33,33 % ;
- par simplification, l'entité a été dénommée ABC dans chaque exemple et les montants indiqués dans la formulation des réserves ont été choisis au hasard ;
- enfin les paragraphes et phrases modifiés pour la formulation d'une observation, réserve refus ou impossibilité apparaissent systématiquement en caractères soulignés dans les exemples de rédaction ci-après.

Les différents cas d'illustration ne sont proposés qu'à titre pédagogique et illustrent certaines situations qui, dans la réalité et en fonction du contexte propre à chaque entité, pourraient s'avérer plus complexes. Les éléments conduisant le commissaire aux comptes à la formulation d'une réserve, d'un refus ou d'une impossibilité de certifier devront être clairement documentés dans le dossier de travail.<sup>216</sup>

#### 12.1 DÉSACCORDS

##### 12.11 Désaccords sur les règles et principes comptables (application ou mise en œuvre)

###### **12.11.1 Absence de dépréciation des stocks à rotation lente (réserve pour désaccord)**

Dans cet exemple, l'entité n'a comptabilisé aucune dépréciation sur les stocks à rotation lente dont les perspectives de ventes sont très limitées. Des tests de dépréciation ont montré que le coût d'entrée de ces stocks aurait dû être ramené à leur valeur actuelle par la comptabilisation d'une dépréciation. Le commissaire aux comptes estime qu'une dépréciation est nécessaire pour ramener le stock à sa valeur actuelle.

---

<sup>216</sup> Cf. NEP 230 § 02 « le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les documents qui permettent d'étayer l'opinion formulée dans son rapport et qui (...) ». »

Les incidences sur les comptes de cette anomalie significative sont clairement circonscrites et le montant de la dépréciation qui aurait dû être constatée est tel qu'une réserve est jugée suffisante par le commissaire aux comptes pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Le commissaire aux comptes indique :

- les motifs de la réserve ;
- le montant du désaccord (« *Lorsque le commissaire aux comptes précise les motifs de la réserve pour désaccord, il quantifie au mieux les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées ou bien indique les raisons pour lesquelles il ne peut les quantifier.* »<sup>217</sup> ).

La réserve ayant une incidence sur la sincérité des informations données aux actionnaires, ce point est rappelé dans la partie relative à la vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires.

### Exemple de formulation :

#### **Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

##### **Exercice clos le 31 décembre N**

À l'assemblée générale de la société ABC,

#### **Opinion avec réserve**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Sous la réserve décrite dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

#### **Fondement de l'opinion avec réserve**

##### **Motivation de la réserve**

À la clôture de l'exercice, les stocks à rotation lente n'ont fait l'objet d'aucune dépréciation. Si la dépréciation que nous avons estimé nécessaire avait été enregistrée, les stocks et en-cours figurant à l'actif du bilan au 31 décembre N seraient inférieurs de 37 075 euros et le bénéfice de l'exercice après impôt sur les sociétés serait diminué de 24 716 euros.

---

<sup>217</sup> § 10 de la NEP 700.

### ***Référentiel d'audit***

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

### ***Indépendance***

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du 1<sup>er</sup> janvier N à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

### **Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

*[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]<sup>218</sup>.*

### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

À l'exception de l'incidence du point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels.

---

<sup>218</sup> Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

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

## **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I.I / [E2](#) / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>219</sup>*

## **Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I.I / [E2](#) / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>220</sup>*

Paris, le 15 mai N+1

Signature

### **12.11.2 Activation inappropriée de coûts de développement (refus)**

L'entreprise a activé des coûts de développement concernant une immobilisation incorporelle générée en interne alors que les critères prévus à l'article 212-3,1. du PCG ne sont pas respectés notamment en termes de faisabilité technique et de rentabilité commerciale qui sont très incertaines. Pour mémoire l'activation n'est possible, que si les coûts se rapportent à « *des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale - ou de viabilité économique pour les projets de développement pluriannuels associatifs* », ce qui implique, pour l'entité, de respecter un ensemble de critères précisés à l'article 212-3,1. du PCG. Le commissaire aux comptes considère que les critères ne sont pas respectés et que ces coûts auraient dû être enregistrés dans les charges de l'exercice. Bien que l'anomalie soit clairement circonscrite, le montant est très significatif et son incidence sur les comptes est telle que le commissaire aux comptes considère que la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Il expose les raisons du refus de certifier dans la partie « Fondement du refus de certifier » en indiquant le montant des coûts inscrits à l'actif et l'incidence sur le résultat net de l'exercice. Il est supposé que l'entreprise est en situation fiscale bénéficiaire.

Le commissaire aux comptes devra également tirer les conséquences de ce refus de certifier en matière de révélation des faits délictueux au procureur de la République (cf. 4.24).

### **Exemple de formulation :**

#### **Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

**Exercice clos le 31 décembre N**

À l'assemblée générale de la société ABC,

<sup>219</sup> Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

<sup>220</sup> Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

## **Opinion : refus de certifier**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC, relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

En raison de l'importance du point décrit dans la partie « Fondement du refus de certifier », nous sommes d'avis que les comptes annuels ne sont pas, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et ne donnent pas une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

## **Fondement du refus de certifier**

### **Motivation du refus de certifier**

Au cours de notre audit, nous avons fait les constatations suivantes qui s'opposent à la certification :

Comme le mentionne la note X de l'annexe relative aux règles et méthodes comptables appliquées par la société, l'intégralité des coûts de développement, s'élevant à 276 568 euros et concernant une nouvelle immobilisation incorporelle a été inscrite à l'actif du bilan. La faisabilité technique du projet et les perspectives de rentabilité commerciale de ce nouveau produit étant incertaines, ces coûts de développement ne peuvent être comptabilisés à l'actif du bilan de la société au regard des dispositions de l'article 212-3 du Règlement 2014-03 de l'Autorité des Normes Comptables relatif au Plan Comptable Général. Ils auraient dû, en conséquence, être comptabilisés dans les charges de l'exercice. Le résultat avant impôt sur les sociétés et le résultat net de l'exercice sont, par conséquent, surévalués respectivement de 276 568 euros et 184 379 euros.

### ***Référentiel d'audit***

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

### ***Indépendance***

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du 1<sup>er</sup> janvier N à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

## **Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous vous informons que nous ne formulons pas d'appréciation complémentaire au point décrit dans la partie « Fondement du refus de certifier ».<sup>221</sup>

## **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels appellent de notre part les mêmes constatations que celles formulées dans la partie « Fondement du refus de certifier ».

## **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport NI.I / E3 / Comptes annuels - Rapport avec refus de certifier - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]*<sup>222</sup>

## **Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport NI.I / E3 / Comptes annuels - Rapport avec refus de certifier - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]*<sup>222</sup>

Paris, le 15 mai N+1

Signature

---

<sup>221</sup> En cas de refus de certifier, le commissaire aux comptes peut, le cas échéant, expliciter ses appréciations sur d'autres éléments que ceux ayant motivé le refus (paragraphe 18 de la NEP 702).

Exemple de formulation : « En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le(s) point(s) décrit(s) dans la partie « Fondement du refus de certifier » [*le cas échéant* : et dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »], nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice. [*Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702*]. ».

<sup>222</sup> Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

## 12.12 Anomalies constatées dans l'annexe

### 12.12.1 Rappel des règles<sup>223</sup>

L'annexe formant un tout indissociable avec le bilan et le compte de résultat, la certification du commissaire aux comptes couvre l'annexe au même titre que les autres composants des comptes.

L'un des objectifs des comptes annuels est de mettre en évidence les éléments pouvant influencer le jugement que les destinataires de ces comptes peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entité. L'annexe comporte à ce titre toutes les informations d'importance significative destinées à compléter et à commenter celles données par le bilan et le compte de résultat.

Le commissaire aux comptes doit donc collecter des éléments suffisants en qualité et en quantité pour vérifier que le contenu de l'annexe répond à cet objectif, que les informations fournies sont régulières et sincères et qu'elles donnent, avec les documents de synthèse, une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.

Il s'assure de sa régularité en vérifiant l'application des dispositions réglementaires relatives à son contenu, la concordance des informations avec la comptabilité et leur cohérence avec les autres éléments des documents de synthèse, compte tenu de sa connaissance générale de l'entité, de son activité et du contexte économique.

Il apprécie sa sincérité en fonction des considérations suivantes :

- importance relative des informations données, une information trop abondante nuisant à sa clarté ;
- aspect qualitatif de l'information et non pas seulement quantitatif ;
- appréciation du seuil de signification par rapport aux rubriques des comptes annuels et par rapport à l'utilité de l'information fournie ;
- excès de technicité nuisant à la compréhension et donc à l'utilité de l'information ;
- importance des éléments qui n'ont pas encore de traduction comptable :
  - événements postérieurs à la clôture,
  - engagements hors bilan,
  - passifs éventuels.

La certification du commissaire aux comptes portant sur l'ensemble des comptes annuels, toute anomalie constatée dans l'annexe doit être traitée de la même façon qu'une anomalie constatée dans le bilan ou le compte de résultat.

Il n'est pas possible de recenser de façon exhaustive tous les types d'anomalies pouvant être constatées.

Elles peuvent porter notamment sur les points suivants :

---

<sup>223</sup> S'agissant des micro-entreprises dispensées d'établir une annexe, se référer au 3.22.2.

- absence d'informations significatives (par exemple, omission de signaler un événement postérieur à la clôture ou un passif éventuel) ;
- information incomplète (par exemple, changement de méthodes comptables sans l'information nécessaire à la compréhension de l'incidence du changement prévu par le référentiel comptable) ;
- information erronée ou non sincère (par exemple, ventilation du chiffre d'affaires erronée, erreur dans l'état des échéances des dettes et la répartition entre les dettes à moins d'un an, celles entre un an et moins de cinq ans et celles à plus de cinq ans, description d'un principe comptable qui ne correspond pas à la pratique de l'entreprise).

Le commissaire aux comptes devra s'efforcer, de même que pour le bilan ou le compte de résultat, de faire corriger par l'entité les anomalies constatées dans l'annexe.

Il ne peut se substituer à l'entité en fournissant lui-même l'information absente ou en donnant les éléments rectificatifs dans son rapport. Cette information dans le rapport du commissaire aux comptes ne retirerait pas aux comptes annuels leur caractère irrégulier et le fait qu'ils peuvent ne pas donner une image fidèle de la situation financière et du résultat de l'entreprise. Ce sont les comptes annuels qui forment un tout indissociable pour être réguliers, sincères et donner une image fidèle, et non la combinaison des comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels. À chaque fois que des anomalies subsistent, il appartient ainsi au commissaire aux comptes d'en tirer les conséquences sur sa certification.

Lorsque l'entité refuse de corriger les anomalies significatives constatées, le commissaire aux comptes est conduit, compte tenu de l'importance relative de ces anomalies et de leur incidence sur le jugement que peuvent porter les tiers sur les comptes annuels, à formuler une réserve dans son rapport. Dans certains cas, il peut être conduit à refuser de certifier ; par exemple, l'absence totale d'annexe ne permet pas aux comptes annuels de donner une image fidèle<sup>224</sup>.

### **12.12.2 Exemples de situations**

#### **A) Absence d'annexe (refus)**

Cet exemple illustre le cas précisé ci-dessus d'absence totale d'annexe. Le commissaire aux comptes considérant qu'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause, formule un refus de certifier.

Cette situation doit également conduire le commissaire aux comptes à tirer les conséquences de ce refus en matière de révélation des faits délictueux auprès du procureur de la République.

---

<sup>224</sup> Une annexe très insuffisante peut également conduire à un refus de certifier. L'exposé des motifs du refus précisera les principaux types d'informations omis.

## Exemple de formulation :

### **Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

#### **Exercice clos le 31 décembre N**

À l'assemblée générale de la société ABC,

#### **Opinion : refus de certifier**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC, relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

En raison de l'importance du point décrit dans la partie « Fondement du refus de certifier », nous sommes d'avis que les comptes annuels ne sont pas, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et ne donnent pas une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

#### **Fondement du refus de certifier**

#### **Motivation du refus de certifier**

Au cours de notre audit, nous avons fait les constatations suivantes qui s'opposent à la certification : contrairement aux dispositions du code de commerce et du Plan comptable général, les comptes annuels présentés par votre société ne comportent pas une annexe indiquant notamment les principes comptables suivis et donnant les explications nécessaires sur le contenu de l'information donnée par le bilan et le compte de résultat.

#### ***Référentiel d'audit***

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

#### ***Indépendance***

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du 1<sup>er</sup> janvier N à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

## **Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous vous informons que nous ne formulons pas d'appréciation complémentaire au point décrit dans la partie « Fondement du refus de certifier ».<sup>225</sup>

## **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels appellent de notre part les mêmes constatations que celles formulées dans la partie « Fondement du refus de certifier ».

## **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport NI.I / [E3](#) / Comptes annuels - Rapport avec refus de certifier - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]*<sup>226</sup>

## **Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport NI.I / [E3](#) / Comptes annuels - Rapport avec refus de certifier - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]*<sup>226</sup>

Paris, le 15 mai N+1

Signature

### **B) Annexe insuffisante (réserve)**

Dans cet exemple, la société a mis en œuvre sur l'exercice un changement de méthode comptable en passant de la méthode à l'achèvement à la méthode à l'avancement pour la comptabilisation de ses contrats à long terme. La comptabilisation du changement de méthode a été correctement effectuée mais la société n'a pas présenté d'informations

---

<sup>225</sup> En cas de refus de certifier, le commissaire aux comptes peut, le cas échéant, expliciter ses appréciations sur d'autres éléments que ceux ayant motivé le refus (paragraphe 18 de la NEP 702).

Exemple de formulation : « En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le(s) point(s) décrit(s) dans la partie « Fondement du refus de certifier » [*le cas échéant* : et dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »], nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice. [*Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702*]. ».

<sup>226</sup> Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

pro-forma pour les exercices antérieurs présentés comme prévu par le Plan comptable général.

Il est ici considéré que la formulation d'une réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

### Exemple de formulation :

#### **Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

##### **Exercice clos le 31 décembre N**

À l'assemblée générale de la société ABC,

#### **Opinion avec réserve**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Sous la réserve décrite dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

#### **Fondement de l'opinion avec réserve**

##### **Motivation de la réserve**

Comme indiqué dans la note X de l'annexe, votre société a changé au cours de l'exercice sa méthode de comptabilisation des contrats à long terme en passant de la méthode à l'achèvement à la méthode à l'avancement. Contrairement aux dispositions du Plan comptable général, il n'a pas été présenté d'informations pro forma relatives à l'exercice antérieur, afin d'assurer la comparabilité des exercices.

##### ***Référentiel d'audit***

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

##### ***Indépendance***

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du 1<sup>er</sup> janvier N à la date d'émission de notre

rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

### **Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

*[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]<sup>227</sup>.*

### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

À l'exception de l'incidence du point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels.

### **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I / [E2](#) / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>228</sup>*

### **Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I / [E2](#) / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>228</sup>*

---

<sup>227</sup> Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

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

<sup>228</sup> Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

Paris, le 15 mai N+1

Signature

### C) *Absence d'informations significatives (réserve)*

Dans cet exemple, la société est en litige avec un de ses clients suite à un problème de qualité sur des produits livrés ; le montant de la réclamation n'est pas connu mais le litige porte sur un montant significatif de ventes. La société n'a pas comptabilisé de provision à ce titre, position que le commissaire aux comptes a jugé acceptable sur la base des informations qu'il a collectées. Toutefois ce litige est significatif et une information à ce titre aurait dû figurer dans l'annexe.

Le commissaire aux comptes considère par ailleurs que la formulation d'une réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

### Exemple de formulation :

#### **Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

#### **Exercice clos le 31 décembre N**

À l'assemblée générale de la société ABC,

#### **Opinion avec réserve**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Sous la réserve décrite dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

#### **Fondement de l'opinion avec réserve**

#### **Motivation de la réserve**

Au cours de l'exercice, votre société a fait l'objet d'une réclamation en dommages et intérêts de la part d'un client qui conteste la qualité de certains produits vendus. Les ventes sur lesquelles porte le litige s'élèvent à 1 643 685 euros. Le montant de la réclamation n'a cependant pas été précisé par le client. Cette situation aurait dû être décrite dans l'annexe.

### ***Référentiel d'audit***

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

### ***Indépendance***

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du 1<sup>er</sup> janvier N à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

### **Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

*[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]<sup>229</sup>.*

### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

À l'exception de l'incidence du point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels.

---

<sup>229</sup> Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

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

## **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I.I / E2 / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>230</sup>*

## **Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I.I / E2 / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>230</sup>*

Paris, le 15 mai N+1

Signature

### 12.2 LIMITATIONS

#### 12.21 Limitations imposées par les circonstances

##### 12.21.1 Stocks d'ouverture (réserve pour limitation)

Dans l'exemple retenu ci-après, sa nomination, après le 31 décembre N-1, n'a pas permis au commissaire aux comptes d'assister à l'inventaire physique des stocks de l'exercice précédent. Or, cette procédure était nécessaire dans la mesure notamment où il ne peut vérifier les quantités à l'ouverture par d'autres moyens, compte tenu de l'organisation du système de détermination et de contrôle des quantités au sein de l'entreprise (par exemple, absence d'inventaire permanent).

Il ne peut, dans l'exemple retenu, s'appuyer sur les travaux du commissaire aux comptes présent lors de l'exercice précédent car il s'agit d'une ancienne S.A.R.L. non soumise au commissariat aux comptes qui vient de se transformer en société anonyme. Ses autres travaux effectués sur le bilan d'ouverture conformément aux dispositions de la NEP 510 - *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes* n'ont pas révélé d'anomalies.

La limitation, bien que significative, est insuffisante pour rejeter l'ensemble des comptes annuels et formuler une impossibilité de les certifier (une réserve est jugée suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause). Par ailleurs les incidences sur les comptes de cette limitation sont clairement circonscrites.

Dans le paragraphe exposant la limitation, le commissaire aux comptes indique :

- les circonstances qui l'ont empêché d'assister à l'inventaire ;
- l'impossibilité de collecter des éléments suffisants au moyen d'autres procédures de contrôle ;
- le montant des stocks concernés.

---

<sup>230</sup> Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

Il certifie les comptes annuels sous la réserve qu'il vient d'expliciter dans le paragraphe précédent.

Le commissaire aux comptes n'a pas d'observation à formuler au titre de ses vérifications spécifiques. Toutefois, l'incidence éventuelle de la réserve affecte la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données aux actionnaires et doit donc faire l'objet d'une observation.

Par ailleurs et comme prévu au paragraphe 15 de la NEP 510 précitée, les comptes de l'exercice précédent n'ayant pas fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes le mentionne dans son rapport, dans la partie relative à l'opinion.

### Exemple de formulation :

#### **Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

##### **Exercice clos le 31 décembre N**

À l'assemblée générale de la société ABC,

#### **Opinion avec réserve**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Sous la réserve décrite dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

Nous précisons que votre société n'étant pas tenue précédemment de désigner un commissaire aux comptes, les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'une certification.

#### **Fondement de l'opinion avec réserve**

##### **Motivation de la réserve**

Notre nomination en tant que commissaire aux comptes n'étant intervenue qu'en date du 15 mai N, nous n'avons pas assisté à l'inventaire physique des stocks d'ouverture qui s'est déroulé le 31 décembre N-1 et nous n'avons pas pu nous assurer par d'autres moyens de l'existence des quantités figurant dans les stocks à cette date. Les stocks au 31 décembre N-1 s'élevaient à 1 142 225 euros.

### ***Référentiel d'audit***

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

### ***Indépendance***

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du 1<sup>er</sup> janvier N à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

### **Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

*[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]<sup>231</sup>.*

### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

À l'exception de l'incidence éventuelle du point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels.

---

<sup>231</sup> Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

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

## **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I.I / [E2](#) / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>232</sup>*

## **Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I.I / [E2](#) / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>232</sup>*

Paris, le 15 mai N+1

Signature

### **12.21.2 Moyens insuffisants (réserve pour limitation)**

Dans l'exemple ci-après, les commissaires aux comptes estiment qu'ils n'ont pas pu effectuer de contrôles suffisants sur deux filiales situées dans un pays actuellement en conflit. Des instructions d'audit ont été envoyées aux auditeurs locaux mais ceux-ci n'ont pu répondre que partiellement à ces demandes. Par ailleurs compte tenu de l'instabilité politique du pays, les commissaires aux comptes n'ont pas pu effectuer de contrôles supplémentaires en se rendant directement sur place dans les filiales.

Bien que cette limitation soit significative, les commissaires aux comptes considèrent qu'une réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause et que les incidences sur les comptes de cette limitation sont clairement circonscrites.

Dans l'exposé de la réserve, les comptes des sociétés non auditées par les commissaires aux comptes sont caractérisés par le total du bilan et le montant du chiffre d'affaires (dans certains cas, les capitaux propres et/ou le résultat net peuvent être plus représentatifs du poids des sociétés dans l'ensemble consolidé). Les commissaires aux comptes choisiront les éléments qui leur paraissent les plus significatifs pour caractériser les sociétés concernées.

### **Exemple de formulation :**

#### **Rapport des commissaires aux comptes sur les comptes consolidés**

**Exercice clos le 31 décembre N**

À l'assemblée générale de la société ABC,

---

<sup>232</sup> Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

## **Opinion avec réserve**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes consolidés de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Sous la réserve décrite dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous certifions que les comptes consolidés sont, au regard des règles et principes comptables français<sup>233</sup>, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine, à la fin de l'exercice, de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation.

## **Fondement de l'opinion avec réserve**

### **Motivation de la réserve**

Les comptes annuels de deux filiales DEF et GHI, situées dans un pays actuellement en conflit, ont fait l'objet de vérifications de la part d'autres auditeurs. Compte tenu du contexte particulier rappelé ci-dessus, ces auditeurs n'ont pu effectuer toutes les diligences nécessaires et nous n'avons pas été en mesure d'effectuer un examen suffisant de leurs travaux ni de vérifier la validité des comptes de ces deux filiales au moyen d'autres procédures. Le total de l'actif et le chiffre d'affaires de ces sociétés représentent respectivement 5 % et 10 % du total de l'actif et du chiffre d'affaires consolidés au 31 décembre N.

### ***Référentiel d'audit***

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes consolidés » du présent rapport.

### ***Indépendance***

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du 1<sup>er</sup> janvier N à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

### **Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, autre le point décrit dans la partie

---

<sup>233</sup> Ou au regard d'autres règles et principes comptables applicables en France, tels que « du référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne ».

« Fondement de l'opinion avec réserve », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes consolidés de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes consolidés pris isolément.

[*Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702*]<sup>234</sup>.

### **Vérification des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion**<sup>235</sup>

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, à la vérification spécifique prévue par la loi des informations relatives au groupe, données dans le rapport de gestion du conseil d'administration.

À l'exception de l'incidence éventuelle du point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'observation à formuler sur leur sincérité et leur concordance avec les comptes consolidés.

### **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes consolidés**

[*Cf. exemple de rapport NI.I / E1-2-1 / Comptes consolidés – Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement*]<sup>236</sup>

### **Responsabilités des commissaires aux comptes relatives à l'audit des comptes consolidés**

[*Cf. exemple de rapport NI.I / E1-2-1 / Comptes consolidés – Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement*]<sup>236</sup>

Paris, le 15 mai N+1

Signature

#### **12.21.3 Absence d'éléments justificatifs (réserve pour limitation)**

Le commissaire aux comptes n'a pu obtenir de la société des éléments suffisants pour justifier la valeur des titres d'une filiale inscrits à l'actif. Des doutes pèsent sur la valeur de cet actif

---

<sup>234</sup> Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

- la description du sujet et la référence, si elle est possible, aux informations fournies dans les comptes consolidés ;

- un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation.

<sup>235</sup> Ou « Vérification du rapport sur la gestion du groupe » en cas de document séparé.

<sup>236</sup> Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

(mauvais résultats en N, capitaux propres inférieurs à la valeur des titres) ; toutefois, il est impossible, compte tenu du peu d'éléments mis à la disposition du commissaire aux comptes, d'apprécier si une dépréciation est nécessaire et pour quel montant (pas de prévisions disponibles notamment). La société, elle, estime que les perspectives d'activité sont excellentes, ce qui a été le cas jusqu'en N-1 et en conséquence n'a comptabilisé aucune dépréciation.

Le commissaire aux comptes n'est pas non plus certain qu'une dépréciation soit nécessaire compte tenu des résultats passés et du secteur d'activité dans lequel opère la filiale mais n'a pu obtenir aucun élément approprié justifiant la valeur de ces titres à l'actif.

Selon l'importance de la limitation, le commissaire aux comptes rédigera une réserve ou formulera une impossibilité de certifier les comptes annuels (cas par exemple d'une holding qui ne détiendrait que ces titres en portefeuille). Au cas présent, la formulation d'une réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause et les incidences sur les comptes de cette limitation sont clairement circonscrites.

### Exemple de formulation :

#### **Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

##### **Exercice clos le 31 décembre N**

À l'assemblée générale de la société ABC,

#### **Opinion avec réserve**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Sous la réserve décrite dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

#### **Fondement de l'opinion avec réserve**

#### **Motivation de la réserve**

Les titres de participation dans la société OLM figurent à l'actif du bilan au 31 décembre N pour un montant de 4 910 800 euros. Cette filiale connaît depuis cette année des difficultés financières. Ces titres de participation ne font l'objet d'aucune dépréciation à la clôture de l'exercice. En l'absence d'éléments mis à notre disposition justifiant la valeur de ces titres de participation, nous ne sommes pas en mesure d'apprécier si une dépréciation de ces titres est nécessaire et pour quel montant.

### ***Référentiel d'audit***

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

### ***Indépendance***

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du 1<sup>er</sup> janvier N à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

### **Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

*[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]<sup>237</sup>.*

### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

À l'exception de l'incidence éventuelle du point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels.

---

<sup>237</sup> Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

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

## **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I.I / E2 / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>238</sup>*

## **Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I.I / E2 / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>238</sup>*

Paris, le 15 mai N+1

Signature

### 12.22 Limitations imposées par les dirigeants

Il est essentiel que les dirigeants soient informés des conséquences d'une limitation imposée par eux sur le rapport sur les comptes annuels.

Les limitations imposées par les dirigeants sont en effet de nature à constituer un délit d'entrave à la mission du commissaire aux comptes (article L.820-4 2°<sup>239</sup> du code de commerce).

#### 12.22.1 Confirmation des tiers (réserve)

La NEP 505 - *Demandes de confirmation des tiers* dispose que :

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

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

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

Dans cet exemple, les dirigeants ont refusé que le commissaire aux comptes procède à la confirmation directe des comptes clients d'une branche d'activité, parce qu'ils ne veulent pas,

<sup>238</sup> Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

<sup>239</sup> Article L.820-4 du code de commerce : « *Nonobstant toute disposition contraire : 1° (...) 2° Est puni d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 75 000 euros le fait, pour les dirigeants d'une personne morale ou toute personne ou entité au service d'une personne ou entité ayant un commissaire aux comptes, de mettre obstacle aux vérifications ou contrôles des commissaires aux comptes ou des experts nommés en exécution des articles L.223-37 et L.225-231, ou de leur refuser la communication sur place de toutes les pièces utiles à l'exercice de leur mission et, notamment, de tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux.* »

pour des raisons commerciales, prendre le risque d'irriter une clientèle nouvelle qui n'aurait pas l'habitude de ce type de demande.

Après collecte des éléments appropriés sur les motifs de ce refus, le commissaire aux comptes considère qu'il est fondé. Toutefois cette procédure est essentielle et les règlements de nombreuses créances n'étant pas intervenus depuis la fin de l'exercice, les procédures alternatives qui ont pu être mises en œuvre ne lui ont pas donné le même niveau de force probante.

La formulation d'une réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause et les incidences sur les comptes de cette limitation sont clairement circonscrites.

Le commissaire aux comptes indique :

- la nature des limitations qui l'ont empêché de vérifier certains comptes clients ;
- leurs conséquences éventuelles ;
- le montant du poste concerné.

#### Exemple de formulation :

### **Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

#### **Exercice clos le 31 décembre N**

À l'assemblée générale de la société ABC,

#### **Opinion avec réserve**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Sous la réserve décrite dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

#### **Fondement de l'opinion avec réserve**

#### **Motivation de la réserve**

Malgré notre demande formulée auprès de la direction, nous n'avons pu effectuer les demandes de confirmation directe des comptes clients de la branche conserverie. Les autres procédures de contrôle mises en œuvre ne nous ont pas permis de valider les créances de ce secteur d'activité qui s'élèvent à 6 470 200 euros au 31 décembre N.

### ***Référentiel d'audit***

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

### ***Indépendance***

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du 1<sup>er</sup> janvier N à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

### **Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

*[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]<sup>240</sup>.*

### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

À l'exception de l'incidence éventuelle du point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels.

---

<sup>240</sup> Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

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

## **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I.I / [E2](#) / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>241</sup>*

## **Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I.I / [E2](#) / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>241</sup>*

Paris, le 15 mai N+1

Signature

### **12.22.2 Observation physique (impossibilité de certifier)**

Les dirigeants ont refusé la mise en œuvre de certaines procédures de collecte d'éléments. Dans cet exemple, ils n'ont pas accepté que le commissaire aux comptes assiste à l'inventaire physique des stocks. Le commissaire aux comptes n'a pas pu, soit en raison des circonstances (par exemple, absence de documentation adéquate), soit parce que les dirigeants ne lui en ont pas donné les moyens, vérifier les quantités par d'autres procédures de contrôle.

L'incidence peut être significative et, de plus, cette limitation constitue une entrave sérieuse et difficilement justifiable aux travaux du commissaire aux comptes, qui laisse planer un doute sur la réalité du stock. Le commissaire aux comptes, estimant au cas d'espèce que les motifs du refus présenté par la direction ne sont pas fondés, décide de formuler une impossibilité de certifier considérant qu'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Par ailleurs, le commissaire aux comptes devra tirer les conséquences du refus de la société qu'il assiste à l'inventaire physique des stocks au regard de son obligation de révélation des faits délictueux au procureur de la République (article L.820-4 2° du code de commerce précité).

Comme dans les exemples précédents, il indique :

- la nature de la limitation ;
- ses conséquences ;
- le montant du poste concerné.

---

<sup>241</sup> Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

## Exemple de formulation :

### **Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

#### **Exercice clos le 31 décembre N**

À l'assemblée générale de la société ABC,

#### **Impossibilité de certifier**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, il nous appartient d'effectuer l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Nous sommes dans l'impossibilité de certifier que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice. En effet, en raison de l'importance du point décrit dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier », nous n'avons pas été en mesure de collecter les éléments suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur ces comptes.

#### **Fondement de l'impossibilité de certifier**

Malgré notre demande formulée auprès de la direction, nous n'avons pu assister à l'inventaire physique des stocks qui a eu lieu le 31 décembre N. Ces stocks s'élèvent à 6 005 750 euros et nous n'avons pas pu nous assurer de la réalité des quantités concernées au moyen d'autres procédures de contrôle.

#### **Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous vous informons que nous ne formulons pas d'appréciation complémentaire<sup>242</sup> au point décrit dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier ».

#### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels appellent de notre part les mêmes constatations que celles formulées dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier. ».

---

<sup>242</sup> En cas d'impossibilité de certifier, le commissaire aux comptes n'explicite pas ses appréciations sur d'autres éléments que ceux ayant motivé l'impossibilité de certifier (paragraphe 19 de la NEP 702).

## **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels**

[Cf. exemple de rapport N.I.I / [E4](#) / Comptes annuels - Rapport avec impossibilité de certifier - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>243</sup>

### **Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

Il nous appartient d'effectuer un audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France et d'établir un rapport sur les comptes annuels.

Nous avons réalisé notre mission dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du 1<sup>er</sup> janvier N à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

Paris, le 15 mai N+1

Signature

#### 12.23 Insuffisance du contrôle interne

Lors de l'évaluation du contrôle interne, le commissaire aux comptes peut conclure que le système en place dans l'entreprise ne permet pas de s'assurer que toutes les opérations sont enregistrées. Il ne peut évidemment pas chiffrer l'incidence de cette limitation à l'étendue de ses contrôles. Il n'a, par ailleurs, pas constaté d'inexactitude sur les montants comptabilisés.

##### *12.23.1 Absence de procédures afférentes aux créances d'un secteur (réserve)*

Les limitations ne portent, dans l'exemple ci-après, que sur les créances de l'un des secteurs d'activité de l'entreprise. Dans cet exemple, ce secteur vient juste de faire l'objet d'une acquisition et des procédures satisfaisantes n'ont pas encore été mises en place par la société. Par ailleurs, les règlements de plusieurs créances n'étant pas intervenus depuis la fin de l'exercice, les autres procédures d'audit que le commissaire aux comptes a pu mettre en œuvre ne lui ont pas permis d'obtenir des éléments suffisants pour justifier la validité de ces créances.

L'incidence maximale des ajustements qui auraient pu se révéler nécessaires à la suite d'un contrôle normal des créances est clairement circonscrite et le commissaire aux comptes considère que la formulation d'une réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Le paragraphe exposant la réserve indique :

- la nature de la limitation et ses conséquences éventuelles ;
- le montant concerné par la limitation ;
- l'impossibilité de justifier les créances par d'autres procédures de contrôle.

---

<sup>243</sup> Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

## Exemple de formulation :

### **Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

#### **Exercice clos le 31 décembre N**

Aux actionnaires,

#### **Opinion avec réserve**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Sous la réserve décrite dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

#### **Fondement de l'opinion avec réserve**

##### **Motivation de la réserve**

En raison de l'insuffisance des procédures de contrôle interne concernant l'enregistrement et le recouvrement des créances de la branche conserves et de l'impossibilité de justifier ces créances au moyen d'autres procédures, nous n'avons pu vérifier le montant des comptes clients de ce secteur d'activité qui s'élève à 621 555 euros au 31 décembre N.

##### ***Référentiel d'audit***

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

##### ***Indépendance***

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du 1<sup>er</sup> janvier N à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

## **Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

*[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]<sup>244</sup>.*

## **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

À l'exception de l'incidence éventuelle du point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels.

## **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I / [E2](#) / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>245</sup>*

## **Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I / [E2](#) / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>245</sup>*

Paris, le 15 mai N+1

Signature

---

<sup>244</sup> Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

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

<sup>245</sup> Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

### 12.23.2 Insuffisances de procédures ventes, clients et effets à recevoir (impossibilité de certifier)

Dans cet exemple, l'insuffisance du contrôle interne porte sur l'ensemble des créances et effets à recevoir. Les autres procédures de contrôle mises en œuvre par le commissaire aux comptes ne lui ont pas permis d'obtenir d'éléments suffisamment probants pour justifier les comptes clients et effets à recevoir.

Le commissaire aux comptes considère que la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause et décide donc de formuler une impossibilité de certifier.

Le paragraphe d'exposé des motifs conduisant à cette impossibilité de certifier indique :

- la nature de la limitation et ses conséquences ;
- le montant du poste ou des postes concernés par la limitation.

#### Exemple de formulation :

##### **Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

##### **Exercice clos le 31 décembre N**

À l'assemblée générale de la société ABC,

##### **Impossibilité de certifier**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, il nous appartient d'effectuer l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Nous sommes dans l'impossibilité de certifier que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice. En effet, en raison de l'importance du point décrit dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier », nous n'avons pas été en mesure de collecter les éléments suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur ces comptes.

##### **Fondement de l'impossibilité de certifier**

Nous n'avons pu vérifier le montant des ventes, des créances clients et des effets à recevoir en raison de l'insuffisance, au sein de votre société, des procédures de facturation, d'enregistrement et de recouvrement des créances. Les montants des ventes, des créances clients et des effets à recevoir figurant dans les comptes au 31 décembre N s'élèvent respectivement à 39 498 580 euros, 3 013 660 euros et 496 043 euros.

## **Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous vous informons que nous ne formulons pas d'appréciation complémentaire<sup>246</sup> au point décrit dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier ».

## **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels appellent de notre part les mêmes constatations que celles formulées dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier. ».

## **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I.I / [E4](#) / Comptes annuels - Rapport avec impossibilité de certifier - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>247</sup>*

## **Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

Il nous appartient d'effectuer un audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France et d'établir un rapport sur les comptes annuels.

Nous avons réalisé notre mission dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du 1<sup>er</sup> janvier N à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

Paris, le 15 mai N+1

Signature

---

<sup>246</sup> En cas d'impossibilité de certifier, le commissaire aux comptes n'explicite pas ses appréciations sur d'autres éléments que ceux ayant motivé l'impossibilité de certifier (paragraphe 19 de la NEP 702).

<sup>247</sup> Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

## 12.3 INCERTITUDES

Il existe, au moment où le commissaire aux comptes signe son rapport, des incertitudes concernant certaines opérations. Les conséquences de ces incertitudes ne peuvent être constatées dans les comptes annuels car :

- leur montant est incertain ou non connu ;
- la probabilité de réalisation est incertaine.

### 12.31 Litige avec un client (paragraphe d'observation)

Dans cet exemple, il existe une créance significative contestée par un client. Compte tenu des éléments d'appréciation, il est évident que le litige sera porté devant les tribunaux mais l'issue du procès reste incertaine car les arguments des deux parties ne sont pas décisifs.

L'annexe donne une information pertinente sur le litige.

Le commissaire aux comptes décide, compte tenu de sa connaissance de la situation, de formuler un paragraphe d'observation soulignant cette incertitude. Celui-ci est placé après l'expression de son opinion sur les comptes. La sincérité du rapport de gestion n'est pas affectée par l'absence d'information sur ce litige.

#### Exemple de formulation :

##### Hypothèse relative à un litige client :

Les comptes clients inscrits au bilan comprennent une créance de 207 500 euros qui fait l'objet d'un litige. Sur la base des informations disponibles à ce jour, il n'est pas possible d'évaluer l'issue de ce litige et d'apprécier si une dépréciation de cette créance s'avère nécessaire et pour quel montant.

### **Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

#### **Exercice clos le 31 décembre N**

À l'assemblée générale de la société ABC,

#### **Opinion**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

## **Fondement de l'opinion**

### ***Référentiel d'audit***

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

### ***Indépendance***

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du 1<sup>er</sup> janvier N à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

### **Observation**

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur l'incertitude concernant un litige client exposée dans la note X de l'annexe des comptes annuels.

### **Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

*[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]<sup>248</sup>.*

### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

---

<sup>248</sup> Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

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

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels.

### **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I.I / [E1.1.1](#) / Comptes annuels - Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>249</sup>*

### **Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I.I / [E1.1.1](#) / Comptes annuels - Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>249</sup>*

Paris, le 15 mai N+1

Signature

#### 12.32 Procès multiples (impossibilité de certifier)

Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de certifier pour incertitudes lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

Dans cet exemple, la société fait l'objet d'un procès en contrefaçon et des dommages et intérêts significatifs sont réclamés. Par ailleurs, une association de protection de l'environnement attaque la société en raison des incidences de la production de produits polluants.

La conséquence possible des incertitudes est telle que les ajustements éventuels risquent d'être très significatifs et de remettre en cause l'ensemble des comptes annuels.

Le commissaire aux comptes décide, en raison de ce contexte et de l'importance de ces risques, de refuser de certifier les comptes en raison de multiples incertitudes existantes.

Il expose dans un paragraphe intermédiaire :

- la nature des incertitudes ;
- les postes concernés (éventuellement) ;
- le montant maximum des risques ou l'impossibilité de les évaluer ;
- l'incapacité de pouvoir déterminer l'issue des incertitudes.

---

<sup>249</sup> Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

## Exemple de formulation :

### **Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

#### **Exercice clos le 31 décembre N**

À l'assemblée générale de la société ABC,

#### **Impossibilité de certifier**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, il nous appartient d'effectuer l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Nous sommes dans l'impossibilité de certifier que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice. En effet, en raison de l'importance des points décrits dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier », nous n'avons pas été en mesure de collecter les éléments suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur ces comptes.

#### **Fondement de l'impossibilité de certifier**

Ainsi qu'il est exposé dans la note X de l'annexe, la société fait l'objet d'un procès en contrefaçon et d'une demande de dommages et intérêts s'élevant à 3 801 590 euros. Par ailleurs, un autre procès, relatif à des atteintes portées à l'environnement, vient d'être engagé contre elle. Les montants des dommages et intérêts éventuels, des coûts entraînés par la remise en état des sites et des investissements à engager pour assurer la protection de l'environnement dans le futur ne sont pas évalués. Aucun élément définitif d'appréciation ne permet à ce jour de prévoir l'issue de ces procès, mais un dénouement défavorable à la société pourrait avoir des conséquences très significatives sur les comptes annuels.

#### **Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous vous informons que nous ne formulons pas d'appréciation complémentaire aux points décrits dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier ».

#### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels appellent de notre part les mêmes constatations que celles formulées dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier. ».

## **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I.I / [E4](#) / Comptes annuels - Rapport avec impossibilité de certifier - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>250</sup>*

## **Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

Il nous appartient d'effectuer un audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France et d'établir un rapport sur les comptes annuels.

Nous avons réalisé notre mission dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du 1<sup>er</sup> janvier N à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

Paris, le 15 mai N+1

Signature

---

<sup>250</sup> Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

## 12.4 EXEMPLES DE FORMULATION DANS LE RAPPORT D'UN SUIVI DE RÉSERVE, DE REFUS DE CERTIFIER OU D'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER

### 12.41 Désaccord sur les principes et méthodes comptables

#### 12.41.1 L'anomalie subsiste

*Exemple de formulation dans le cas de suivi d'une réserve (motivation de la réserve dans la partie relative au fondement de l'opinion) :*

##### **Fondement de l'opinion avec réserve**

###### ***Motivation de la réserve***

Dans notre rapport du 15 mai N+1 relatif à l'exercice N, nous avons formulé une réserve en raison d'une insuffisance de dépréciation des créances douteuses de ... euros. Cette insuffisance de dépréciation subsistant à la clôture de l'exercice N+1, les capitaux propres à l'ouverture et à la clôture de cet exercice sont surévalués d'un montant de ... euros et de ... euros.

*Exemple de formulation dans le cas de suivi d'un refus de certifier (motivation du refus dans la partie relative au fondement de l'opinion) :*

##### **Fondement du refus de certifier**

###### ***Motivation du refus de certifier***

Dans notre rapport du 15 mai N+1 relatif à l'exercice N, nous avons formulé un refus de certifier en raison de l'absence de provision pour risques d'un montant évalué à ... euros, en raison d'un important litige avec un client. Cette absence de provision subsistant à la clôture de l'exercice N+1, les capitaux propres à l'ouverture et à la clôture de cet exercice sont surévalués d'un montant de ... euros.

#### 12.41.2 L'anomalie n'existe plus mais aucune information ne figure dans l'annexe

*Exemple de formulation (motivation de la réserve dans la partie relative au fondement de l'opinion) :*

##### **Fondement de l'opinion avec réserve**

###### ***Motivation de la réserve***

Dans notre rapport du 15 mai N+1 relatif à l'exercice N, nous avons formulé une réserve concernant l'insuffisance de dépréciation des stocks. La réalisation de ces stocks a entraîné au cours de l'exercice une perte de ... euros qui aurait dû faire l'objet d'une dépréciation au 31 décembre N. En conséquence, les capitaux propres à l'ouverture de l'exercice N+1 sont surévalués d'un montant de ... euros et le résultat net de l'exercice N+1 est affecté à hauteur du même montant des incidences de cette évaluation. Aucune information sur ce point ne figure dans l'annexe.

### 12.41.3 *L'anomalie n'existe plus et une information pertinente est donnée dans l'annexe*

Si le commissaire aux comptes n'estime pas nécessaire de justifier de ses appréciations sur ce point, il peut, s'il l'estime utile, attirer l'attention dans la partie de son rapport relative aux observations sur l'information donnée dans l'annexe où la situation et la comptabilisation sur une ligne distincte du compte de résultat (« correction d'erreur ») sont décrites de façon pertinente.

*Exemple de formulation (partie distincte du rapport relative à l'observation :*

#### **Observation**

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note 3.1 de l'annexe des comptes annuels qui expose les conséquences sur les comptes de l'exercice N+1 d'une insuffisance de dépréciation des stocks en N, point qui avait fait l'objet d'une réserve dans notre rapport sur les comptes de l'exercice N.

### 12.42 Limitation

#### 12.42.1 *La limitation subsiste*

Le commissaire aux comptes n'a pas pu assister à l'inventaire physique à la clôture de l'exercice N. Il n'a pu vérifier les quantités figurant en stock au moyen d'autres procédures et a, en conséquence, formulé une réserve sur les comptes de l'exercice N.

À la clôture de l'exercice N+1, la même limitation subsiste, portant sur le stock d'ouverture.

*Exemple de formulation (motivation de la réserve dans la partie relative au fondement de l'opinion :*

#### **Fondement de l'opinion avec réserve**

##### **Motivation de la réserve**

Dans notre rapport du 15 mai N+1 relatif à l'exercice N, nous avons formulé une réserve en raison de l'impossibilité de vérifier les quantités figurant dans le stock au 31 décembre N. Pour les mêmes raisons, nous n'avons pas été en mesure de justifier les quantités qui figurent dans le stock d'ouverture de l'exercice N+1 et qui s'élèvent à ... euros.

#### 12.42.2 *La limitation ne subsiste plus mais sa disparition révèle un impact significatif sur les soldes d'ouverture*

##### *A) Premier cas : l'information est donnée de manière pertinente dans l'annexe*

Dans cet exemple, le commissaire aux comptes avait refusé de certifier les comptes de l'exercice N car il n'avait pu contrôler le poste clients figurant au bilan en raison d'une défaillance du système informatique. La reconstitution des comptes clients en N+1 a fait apparaître une surévaluation du montant figurant au bilan de l'exercice N. Cette anomalie a été corrigée en N+1 conformément aux dispositions du référentiel comptable applicable et une information pertinente sur la situation et ses incidences est donnée dans l'annexe.

Le commissaire aux comptes peut, s'il l'estime utile, attirer l'attention dans la partie de son rapport relative aux observations sur l'information donnée dans l'annexe où la situation est décrite de façon pertinente.

*Exemple de formulation (partie distincte du rapport relative à l'observation):*

### **Observation**

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note 5 de l'annexe des comptes annuels qui expose les conséquences de l'impossibilité d'avoir pu analyser les comptes clients au 31 décembre N, point qui avait fait l'objet d'une réserve dans notre rapport sur les comptes de l'exercice N.

*B) Deuxième cas : l'annexe ne donne aucune information*

Le commissaire aux comptes, dans cet exemple, avait fait une réserve sur les comptes de l'exercice N en raison de l'impossibilité de collecter des éléments ayant un caractère probant suffisant pour justifier les coûts de production, en l'absence d'une comptabilité analytique fiable.

L'annexe des comptes de l'exercice N+1 ne donnant aucune information sur le sujet, le commissaire aux comptes, dans son rapport relatif à l'exercice N+1, formule une réserve pour désaccord en raison de l'insuffisance d'information dans l'annexe.

*Exemple de formulation dans le cas du référentiel comptable français (motivation de la réserve dans la partie relative au fondement de l'opinion) :*

### **Fondement de l'opinion avec réserve**

#### **Motivation de la réserve**

Dans notre rapport du 15 mai N+1 relatif à l'exercice N, nous avons formulé une réserve sur le fait que nous n'étions pas en mesure de nous prononcer sur les coûts de production en raison d'une comptabilité analytique non vérifiable. La mise en place d'une comptabilité analytique en N+1 a permis de recalculer les coûts de production de l'exercice N en faisant apparaître une surévaluation des stocks d'ouverture de produits finis de 1 370 260 euros. Compte tenu des effets de l'impôt, les capitaux propres à l'ouverture sont donc surévalués de 913 507 euros et le résultat net de l'exercice est affecté à hauteur du même montant des incidences de cette situation. Ces conséquences auraient dû être précisées dans l'annexe.

## 12.43 Impossibilité de certifier en raison de multiples incertitudes

### 12.43.1 Les incertitudes subsistent

*Exemple de formulation (motivation de l'impossibilité de certifier dans la partie relative au fondement de l'opinion) :*

#### **Fondement de l'impossibilité de certifier**

Une impossibilité de certifier a été formulée sur les comptes de l'exercice N pour les motifs suivants :

La société fait l'objet d'un procès pour utilisation irrégulière de plusieurs brevets. En l'état actuel de l'avancement de la procédure engagée, les incidences sur les comptes de la société ne peuvent être déterminées avec précision et, en conséquence, aucune provision n'a été constituée pour couvrir les charges éventuelles qui pourraient en résulter. Toutefois, en cas d'issue défavorable de la procédure pour la société, les conséquences seraient telles que l'ensemble des comptes annuels se trouverait gravement affecté. Aucune évolution sensible de la situation n'a été constatée à ce jour.

### 12.43.2 Les incertitudes sont levées

Dans ce cas, l'incertitude est levée et l'entreprise est contrainte de verser une indemnité significative et a donné une information pertinente dans l'annexe. Le commissaire aux comptes peut, s'il l'estime utile, attirer l'attention dans la partie du rapport relative aux observations sur l'information donnée dans l'annexe où la situation est décrite de façon pertinente.

*Exemple de formulation (partie distincte du rapport relative à l'observation) :*

#### **Observation**

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note 12 de l'annexe des comptes annuels qui expose les conséquences de la résolution du procès dont faisait l'objet la société.

## 12.5 OPINIONS DIFFÉRENTES ENTRE LES CO-COMMISSAIRES AUX COMPTES

C'est un cas exceptionnel où les co-commissaires aux comptes, n'aboutissant pas aux mêmes conclusions sur les comptes annuels, ne peuvent se mettre d'accord sur une opinion commune.

Quelles que soient les raisons du désaccord, un seul rapport est émis comportant les opinions de chacun des commissaires aux comptes ; l'établissement d'un rapport séparé par chacun des commissaires aux comptes équivaldrait à l'absence de rapport (cf. 11.36).

Dans l'exemple ci-après, l'un des co-commissaires aux comptes considère que l'annexe devrait comporter des mentions qu'il juge essentielles pour la bonne compréhension des comptes annuels. L'autre commissaire, considérant qu'il s'agit d'options fiscales sans incidence sur le résultat courant, estime que cette information n'est pas significative.

Dans d'autres situations, on ne peut totalement exclure, dans la mesure où la justification des appréciations constitue une motivation de l'opinion émise, que le rapport comporte la justification des appréciations de chaque commissaire aux comptes.

Dans cet exemple, le paragraphe de justification des appréciations n'a pas été scindé en deux, les deux commissaires aux comptes étant d'accord sur les éléments devant faire l'objet de la justification des appréciations.

### Exemple de formulation :

#### **Rapport des commissaires aux comptes sur les comptes annuels**

##### **Exercice clos le 31 décembre N**

À l'assemblée générale de la société ABC,

#### ***Opinion du Cabinet X***

##### **Opinion**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

#### ***Opinion du Cabinet Y***

##### **Opinion avec réserve**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Sous la réserve décrite dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

## Fondement de l'opinion

### Fondement de l'opinion avec réserve du Cabinet Y

#### Motivation de la réserve

Contrairement aux exercices précédents, votre société n'a pas été constitué de provision pour hausse des prix. De plus, votre société a procédé à une reprise anticipée des provisions constituées au titre des exercices précédents. Ces modifications, qui entraînent une augmentation du résultat net de 3 702 600 euros, auraient dû, à notre avis, faire l'objet d'une information dans l'annexe.

#### *Référentiel d'audit*

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités des commissaires aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

#### *Indépendance*

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du 1<sup>er</sup> janvier N à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

#### **Justification des appréciations<sup>251</sup>**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve du cabinet Y », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

*[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]<sup>252</sup>.*

---

<sup>251</sup> Les commissaires aux comptes apprécient si leur désaccord est susceptible de les conduire à formuler des justifications des appréciations distinctes.

<sup>252</sup> Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

## **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

À l'exception, pour le cabinet Y, de l'incidence du point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve du cabinet Y », nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels.

## **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport NI.I / [E1.1.1](#) / Comptes annuels - Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>253</sup>*

## **Responsabilités des commissaires aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport NI.I / [E1.1.1](#) / Comptes annuels - Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>253</sup>*

Paris, le 15 mai N+1

Signatures

### 12.6 COMPTES SOUMIS À L'ASSEMBLÉE SANS DÉSIGNATION NI RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES - RAPPORT DE RÉGULARISATION

Cet exemple illustre le cas où une SARL a omis de procéder à la désignation d'un commissaire aux comptes alors qu'elle dépasse les seuils et aurait dû procéder à cette désignation en N-1 pour la première fois.

Dans une réponse publiée au bulletin CNCC n° 102 de juin 1996 page 319, il est rappelé que le mandat du commissaire aux comptes court à compter du premier jour de l'exercice social au cours duquel il est nommé. Il n'est donc pas tenu d'effectuer le contrôle des comptes d'un exercice clos avant sa nomination. S'il accepte d'effectuer le contrôle des comptes de l'exercice précédent qui auraient dû être certifiés par un commissaire aux comptes, il ne pourra le faire qu'en vertu d'une mission complémentaire à son mandat attribuée par l'assemblée.

Dans le cas où la SARL n'a pas procédé à la désignation d'un commissaire aux comptes alors qu'elle avait dépassé deux des seuils fixés par le législateur, il convient de faire référence à

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

<sup>253</sup> Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

l'article L.820-3-1 du code de commerce aux termes duquel « *Les délibérations de l'organe mentionné au premier alinéa du I de l'article L.823-1 prises à défaut de désignation régulière de commissaires aux comptes ou sur le rapport de commissaires aux comptes nommés ou demeurés en fonctions contrairement aux dispositions du présent titre ou à d'autres dispositions applicables à la personne ou à l'entité en cause sont nulles. L'action en nullité est éteinte si ces délibérations sont expressément confirmées par l'organe compétent sur le rapport de commissaires aux comptes régulièrement désignés.* »

De plus, le gérant de la SARL, qui a omis de consulter les associés afin de faire procéder à la désignation d'un commissaire aux comptes alors que la loi imposait cette désignation, s'expose à des sanctions pénales<sup>254</sup> (article L.820-4 du code de commerce).

L'article L.820-3-1 du code de commerce implique qu'un commissaire aux comptes soit expressément investi d'une mission complémentaire de certification des comptes annuels de l'exercice N-1. La nomination du commissaire aux comptes pour six exercices, à compter de l'exercice N, doit intervenir lors d'une assemblée antérieure à celle qui régularisera la situation en approuvant à nouveau les comptes de l'exercice N-1.

Dans l'exemple suivant<sup>255</sup>, l'assemblée de la SARL a nommé un commissaire aux comptes le 15 avril N (certification des exercices N à N+5) et lui a confié une mission complémentaire pour la certification des comptes de l'exercice N-1, que l'assemblée générale a déjà approuvés le 20 mars N.

Pour l'établissement de son rapport sur les comptes de l'exercice N-1, le commissaire aux comptes indique dans la partie relative à l'opinion les conditions de sa nomination, rappelle que ce rapport est établi dans le cadre de l'article L.820-3-1 du code de commerce et, conformément aux dispositions du § 15 de la NEP 510 - *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes*, précise que les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes.

Au cas d'espèce, les travaux du commissaire aux comptes n'ont pas décelé d'anomalies sur l'exercice N-1, y compris sur le bilan d'ouverture dudit exercice (il pourrait en être autrement si le commissaire aux comptes n'était pas en mesure de valider, par exemple, les quantités en stock, à défaut d'avoir pu assister aux inventaires physiques – cf. exemple en 12.21.1).

### **Exemple de formulation<sup>256</sup> :**

#### **Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

##### **Exercice clos le 31 décembre N-1**

À l'assemblée générale de la société ABC,

---

<sup>254</sup> Voir 2.23.3D) Sanctions pénales liées au défaut de nomination.

<sup>255</sup> Ne sont pas traitées, dans cet exemple, les modalités de régularisation des délibérations autres que celles relatives à l'approbation des comptes prises pendant la période « irrégulière ».

<sup>256</sup> Cet exemple, qui concerne une entité Non EIP, est applicable pour les exercices ouverts à compter du 30 juillet 2016. Pour un exercice ouvert avant cette date, se référer à la note d'information NI-I – *Le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés* de février 2010.

## **Opinion**

En exécution de la mission complémentaire qui nous a été confiée par votre assemblée générale du 15 avril N dans le cadre des dispositions de l'article L.820-3-1 du code de commerce, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N-1, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

Nous précisons que votre société n'étant pas tenue de désigner un commissaire aux comptes pour l'exercice N-2, les comptes de l'exercice N-2 n'ont pas fait l'objet d'une certification.

## **Fondement de l'opinion**

### ***Référentiel d'audit***

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

### ***Indépendance***

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du 1<sup>er</sup> janvier N-1 à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

## **Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

*[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP]*

702]<sup>257</sup>.

### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux associés**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion de votre gérant et dans les autres documents adressés aux associés sur la situation financière et les comptes annuels.

### **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I.I / [E1.1.1](#) / Comptes annuels - Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>258</sup>*

### **Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I.I / [E1.1.1](#) / Comptes annuels - Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>258</sup>*

Paris, le 15 mai N+1

Signature

---

<sup>257</sup> Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

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

<sup>258</sup> Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

### Préambule

Les hypothèses présentées dans le préambule du chapitre 0 sont applicables au chapitre 13.

#### 13.1 CONTINUITÉ D'EXPLOITATION INCERTAINE – INFORMATION APPROPRIÉE EN ANNEXE (PARTIE RELATIVE À L'INCERTITUDE SIGNIFICATIVE SUR LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION)

Dans cet exemple, le commissaire aux comptes considère qu'il existe une incertitude significative concernant la capacité de l'entreprise à poursuivre son activité, en raison par exemple :

- de pertes d'exploitation et de pertes cumulées importantes ;
- d'un fonds de roulement négatif.

Des mesures de redressement ont été entreprises mais il est difficile d'estimer si leurs effets seront suffisants pour rétablir la situation de l'entreprise dans un avenir prévisible. Cependant, le commissaire aux comptes considère que si la situation de l'entreprise est compromise, elle ne l'est pas irrémédiablement. Cette situation est décrite de manière pertinente dans l'annexe.

Il attire l'attention sur la note de l'annexe concernée dans une partie distincte de son rapport, intitulée "Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation", placée avant la justification de ses appréciations et juste après la partie relative au fondement de l'opinion.

Conformément aux dispositions de la NEP 700 - *Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés* et de la NEP 570 - *Continuité d'exploitation*, cette mention est obligatoire.

Le commissaire aux comptes évalue également les incidences de cette situation en matière de procédure d'alerte, selon les modalités précisées au paragraphe 5.4.

### Exemple :

#### Hypothèses d'établissement de comptes annuels :

Les comptes annuels font apparaître une perte d'exploitation de 2 710 575 euros et des pertes cumulées supérieures à la moitié du capital social, ainsi qu'un fonds de roulement négatif de 13 702 600 euros. Les mesures de redressement mises en place ne produiront leurs effets qu'à moyen terme et les informations prévisionnelles ne laissent pas entrevoir une amélioration de la situation financière de la société dans un avenir prévisible. Cette situation entraîne une incertitude significative sur la capacité de la société à poursuivre son activité. En conséquence, elle pourrait ne pas être en mesure d'acquitter ses dettes et de réaliser ses actifs dans le cadre normal de son activité. Les comptes annuels ont cependant été établis sur une base de continuité d'exploitation. Cette information est décrite de façon pertinente dans l'annexe et le rapport de gestion.

## Exemple de formulation :

### **Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

#### **Exercice clos le 31 décembre N**

À l'assemblée générale de la société ABC,

#### **Opinion**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

#### **Fondement de l'opinion**

##### ***Référentiel d'audit***

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

##### ***Indépendance***

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du 1<sup>er</sup> janvier N à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

#### **Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation**

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur l'incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation décrite dans la note XX de l'annexe des comptes annuels.

#### **Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation », nous portons à votre

connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

*[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]<sup>259</sup>.*

### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels.

### **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I.I / [E1.1.1](#) / Comptes annuels - Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>260</sup>*

### **Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I.I / [E1.1.1](#) / Comptes annuels - Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>260</sup>*

Paris, le 15 mai N+1

Signature

---

<sup>259</sup> Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

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

<sup>260</sup> Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

### 13.2 CONTINUITÉ D'EXPLOITATION INCERTAINE – INFORMATION NON DONNÉE EN ANNEXE (RÉSERVE POUR DÉSACCORD)

Dans cet exemple, la société n'a pas respecté au 31 décembre N un des ratios financiers (également appelés « covenants ») prévus par son contrat d'emprunt auprès d'un pool de banques. Ce non-respect rend immédiatement exigible l'intégralité de l'emprunt. La société n'a pas la capacité financière suffisante pour procéder à ce remboursement s'il était exigé.

Elle renégocie actuellement avec les banques, d'une part, l'obtention d'un avenant au contrat d'emprunt (« waiver ») mettant fin à l'exigibilité immédiate de la dette et d'autre part, de nouvelles modalités de financement avec un rééchelonnement de la dette.

Les négociations sont en cours avec le pool bancaire mais n'ont pas encore abouti. Le processus est long car le pool est composé de nombreuses banques, mais les dirigeants de la société sont confiants sur l'issue des négociations et certaines banques ont déjà fait part de leur accord sur un avenant au contrat d'emprunt. Les prévisions de la société en termes d'activité et de résultats sont par ailleurs bonnes.

Il résulte de cette situation une incertitude significative sur la continuité d'exploitation et en cas d'issue défavorable des négociations la continuité d'exploitation serait compromise.

La société refuse de donner une information appropriée sur cette situation dans son annexe.

Le commissaire aux comptes formule dans ce cas, et selon les circonstances, une réserve ou un refus de certifier. Au cas d'espèce, il considère que la formulation d'une réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Le commissaire aux comptes doit également évaluer les incidences de cette situation sur son devoir d'alerte.

#### Exemple de formulation :

##### **Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

##### **Exercice clos le 31 décembre N**

À l'assemblée générale de la société ABC,

##### **Opinion avec réserve**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Sous la réserve décrite dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

## **Fondement de l'opinion avec réserve**

### **Motivation de la réserve**

La société n'a pas respecté au 31 décembre N un des ratios financiers prévus par son contrat d'emprunt, rendant son remboursement intégral immédiatement exigible. Elle renégocie actuellement avec les banques, d'une part, l'obtention d'un avenant au contrat d'emprunt mettant fin à une exigibilité immédiate du remboursement et d'autre part, de nouvelles modalités de financement avec un rééchelonnement de la dette. Il résulte de cette situation une incertitude significative susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation de la société. En cas d'issue défavorable des négociations en cours, l'application des règles et principes comptables français dans un contexte normal de poursuite des activités concernant notamment l'évaluation des actifs et des passifs, pourrait s'avérer inappropriée. L'annexe aurait dû mentionner ces éléments.

### ***Référentiel d'audit***

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

### ***Indépendance***

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du 1<sup>er</sup> janvier N à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

### **Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]<sup>261</sup>.

### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

À l'exception de l'incidence du point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels.

### **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels**

[Cf. exemple de rapport N.I.I / [E2](#) / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>262</sup>

### **Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

[Cf. exemple de rapport N.I.I / [E1.1.1](#) / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>262</sup>

Paris, le 15 mai N+1

Signature

---

<sup>261</sup> Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

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

<sup>262</sup> Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

### 13.3 CONTINUITÉ D'EXPLOITATION INCERTAINE – MULTIPLES INCERTITUDES (IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER)

Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de certifier lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

Dans cet exemple, la société est en procédure de sauvegarde mais les résultats attendus sur le début de l'exercice N+1 sont très inférieurs aux prévisions et le principal client de la société vient d'annoncer qu'il ne renouvelerait pas son contrat à compter du 30 juin N+1.

La conséquence possible des incertitudes est telle que les ajustements éventuels risquent d'être très significatifs et de mettre en cause l'ensemble des comptes annuels ainsi que la continuité d'exploitation de la société.

Le commissaire aux comptes décide, en raison de ce contexte et de l'importance de ces risques, de formuler une impossibilité de certifier les comptes en raison de multiples incertitudes existantes.

#### Exemple de formulation :

#### **Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

#### **Exercice clos le 31 décembre N**

À l'assemblée générale de la société ABC,

#### **Impossibilité de certifier**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, il nous appartient d'effectuer l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Nous sommes dans l'impossibilité de certifier que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice. En effet, en raison de l'importance des points décrits dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier », nous n'avons pas été en mesure de collecter les éléments suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur ces comptes.

#### **Fondement de l'impossibilité de certifier**

Comme indiqué dans la note X de l'annexe, la société a été placée en procédure de sauvegarde et le Tribunal doit statuer d'ici le 30 juin N+1 sur le renouvellement de la période d'observation, un projet de plan de sauvegarde, ou à défaut, le redressement ou la liquidation judiciaire. Les résultats réalisés sur le premier trimestre N+1 sont très inférieurs aux prévisions et le client principal de la société a mis fin à son contrat à compter du 30 juin N+1. Aucun élément définitif d'appréciation ne permet à ce jour de prévoir l'issue de la procédure de sauvegarde en cours. Il résulte de cette situation une

incertitude significative susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation. En cas de dénouement défavorable de la procédure de sauvegarde, l'application des règles et principes comptables français dans un contexte normal de poursuite des activités concernant notamment l'évaluation des actifs et des passifs, pourrait s'avérer inappropriée.

### **Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous vous informons que nous ne formulons pas d'appréciation complémentaire aux points décrits dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier ».

### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels appellent de notre part les mêmes constatations que celles formulées dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier. ».

### **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I.I / [E4](#) / Comptes annuels - Rapport avec impossibilité de certifier - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>263</sup>*

### **Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

Il nous appartient d'effectuer un audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France et d'établir un rapport sur les comptes annuels.

Nous avons réalisé notre mission dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du 1<sup>er</sup> janvier N à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

Paris, le 15 mai N+1

Signature

---

<sup>263</sup> Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

### 13.4 CONTINUITÉ D'EXPLOITATION DÉFINITIVEMENT COMPROMISE – COMPTES ÉTABLIS EN VALEURS LIQUIDATIVES (OBSERVATION)<sup>264</sup>

L'assemblée générale de cette société a décidé de sa liquidation. La continuité d'exploitation est donc définitivement compromise. Le conseil d'administration a établi, de ce fait, les comptes en valeurs liquidatives.

Cette présentation conduit à abandonner la plupart des principes comptables habituels : coûts historiques, permanence des méthodes, etc. En conséquence, l'évaluation en valeurs liquidatives est considérée comme un changement de méthode comptable ; le commissaire aux comptes formule donc une observation dans son rapport.

#### Exemple de formulation :

#### **Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

#### **Exercice clos le 31 décembre N**

À l'assemblée générale de la société ABC,

#### **Opinion**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

#### **Fondement de l'opinion**

#### ***Référentiel d'audit***

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la

---

<sup>264</sup> La Commission des études comptables a saisi le Conseil National de la Comptabilité sur les conséquences de l'abandon du principe de continuité de l'exploitation sur les états financiers établis selon les principes comptables français (comptes individuels et consolidés) et selon les normes IFRS. En effet les textes législatifs et comptables français ne définissent pas les situations dans lesquelles les états financiers d'une entité ne peuvent plus être établis selon le principe de continuité de l'exploitation. En outre, ils ne précisent pas les conventions comptables à utiliser pour établir ces états financiers (valeurs liquidatives, provisions pour des restructurations inéluctables et non encore formellement décidées, etc.). À la date de publication de la présente note d'information, le normalisateur comptable n'a pas pris position sur le sujet. Se reporter pour plus de précisions à la note d'information de la CNCC NI II - *Le commissaire aux comptes et les événements postérieurs à la clôture de l'exercice* (cf. 1.431).

partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l’audit des comptes annuels » du présent rapport.

### ***Indépendance***

Nous avons réalisé notre mission d’audit dans le respect des règles d’indépendance qui nous sont applicables, sur la période du 1<sup>er</sup> janvier N à la date d’émission de notre rapport, et notamment nous n’avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

### **Observation**

Sans remettre en cause l’opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur le changement de méthode comptable décrit dans la note X de l’annexe des comptes annuels relatif à la décision de cessation d’activité et de dissolution de votre société, qui a conduit à présenter les comptes annuels en valeurs liquidatives.

### **Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l’audit des comptes annuels de l’exercice.

Les appréciations ainsi portées s’inscrivent dans le contexte de l’audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n’exprimons pas d’opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

*[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]<sup>265</sup>.*

### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d’exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Nous n’avons pas d’observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d’administration et dans les autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels.

### **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement**

---

<sup>265</sup> Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

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

## **d'entreprise relatives aux comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I.I / [E1.1.1](#) / Comptes annuels - Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>266</sup>*

## **Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I.I / [E1.1.1](#) / Comptes annuels - Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>266</sup>*

Paris, le 15 mai N+1

Signature

---

<sup>266</sup> Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

### 13.5 CONTINUITÉ D'EXPLOITATION DÉFINITIVEMENT COMPROMISE – COMPTES NON ÉTABLIS EN VALEURS LIQUIDATIVES (REFUS POUR DÉSACCORD)<sup>267</sup>

Dans cet exemple, les actionnaires étrangers de la société ont décidé l'arrêt de leur activité en France car les résultats ne sont pas conformes à ce qui était attendu. Ils décident donc de la mise en liquidation de leur filiale française. Toutefois les dirigeants ont décidé de ne pas établir les comptes en valeurs liquidatives. Le commissaire aux comptes n'a pas obtenu les informations nécessaires à la détermination de ces valeurs, il n'est donc pas en mesure de chiffrer l'incidence de la cessation d'activité sur les postes d'actif, les provisions, les coûts de la liquidation, etc.

Conformément au paragraphe 15 de la NEP 570 précitée, « *Lorsque les comptes sont établis dans une perspective de continuité d'exploitation, mais que le commissaire aux comptes estime que l'application par la direction du principe de continuité d'exploitation est inappropriée, il refuse de certifier les comptes.* ».

S'agissant d'un refus de certifier, le commissaire aux comptes doit également en tirer les conséquences en matière de révélation de faits délictueux auprès du procureur de la République.

#### Exemple de formulation :

#### **Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

#### **Exercice clos le 31 décembre N**

À l'assemblée générale de la société ABC,

#### **Opinion : refus de certifier**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC, relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

En raison de l'importance du point décrit dans la partie « Fondement du refus de certifier », nous sommes d'avis que les comptes annuels ne sont pas, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et ne donnent pas une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

---

<sup>267</sup> La Commission des études comptables a saisi le Conseil National de la Comptabilité sur les conséquences de l'abandon du principe de continuité de l'exploitation sur les états financiers établis selon les principes comptables français (comptes individuels et consolidés) et selon les normes IFRS. En effet les textes législatifs et comptables français ne définissent pas les situations dans lesquelles les états financiers d'une entité ne peuvent plus être établis selon le principe de continuité de l'exploitation. En outre, ils ne précisent pas les conventions comptables à utiliser pour établir ces états financiers (valeurs liquidatives, provisions pour des restructurations inéluctables et non encore formellement décidées, etc.). A la date de publication de la présente note d'information, le normalisateur comptable n'a pas pris position sur le sujet. Se reporter pour plus de précisions à la note d'information de la CNCC NI II - *Le commissaire aux comptes et les événements postérieurs à la clôture de l'exercice* (cf. 1.431).

## **Fondement du refus de certifier**

### **Motivation du refus de certifier**

Au cours de notre audit, nous avons fait les constatations suivantes qui s'opposent à la certification :

Par une décision en date du 15 mars N+1, l'assemblée générale a décidé la cessation des activités de la société. Par conséquent, l'application des règles et principes comptables français dans un contexte normal de continuité d'exploitation n'apparaît pas appropriée à la situation de l'entreprise et les comptes annuels auraient dû être établis en valeurs liquidatives.

L'utilisation de valeurs liquidatives aurait une incidence qu'il n'a pas été possible d'évaluer.

### ***Référentiel d'audit***

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

### ***Indépendance***

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du 1<sup>er</sup> janvier N à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

### **Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous vous informons que nous ne formulons pas d'appréciation complémentaire au point décrit dans la partie « Fondement du refus de certifier ».

### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels appellent de notre part les mêmes constatations que celles formulées dans la partie « Fondement du refus de certifier ».

**Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I.I / [E3](#) / Comptes annuels - Rapport avec refus de certifier-Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>268</sup>*

**Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

*[Cf. exemple de rapport N.I.I / [E3](#) / Comptes annuels - Rapport avec refus de certifier-Entités Non EIP, hors sociétés de financement]<sup>268</sup>*

Paris, le 15 mai N+1

Signature

---

<sup>268</sup> Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

## 14 ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES À LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS DANS LES RAPPORTS SUR LES COMPTES DES PERSONNES ET ENTITÉS QUI NE SONT PAS D'INTÉRÊT PUBLIC

---

### Préambule

Les exemples de rédaction de justification des appréciations donnés ci-après n'ont pas pour vocation à « uniformiser » la rédaction de la partie du rapport du commissaire aux comptes relative à la justification des appréciations qui, selon les termes de la norme d'exercice professionnel 702 - *Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public*, est élaborée sur la base de son jugement professionnel et au vu des diligences effectuées tout au long de sa mission.

Il ne s'agit que d'exemples et non de solutions applicables en l'état quel que soit le contexte. Ils apportent aux professionnels des outils pratiques qu'il convient d'adapter aux différents cas d'espèce.

Des exemples de rédaction de justification des appréciations sont présentés :

- au paragraphe 14.1 au titre des options retenues par la direction dans le choix des méthodes comptables ou dans leurs modalités de mise en œuvre ;
- au paragraphe 14.2 au titre des estimations comptables importantes ;
- au paragraphe 14.3 au titre de la présentation d'ensemble des comptes en cas d'incertitude significative relative à la continuité d'exploitation ;
- au paragraphe 14.4 au titre de la présentation d'ensemble des comptes en cas de changements de méthodes comptables.

Ces exemples proposent une rédaction correspondant à un cas d'espèce donné, préalablement exposé. Ils illustrent différentes situations dans un contexte, selon le cas, de comptes annuels ou de comptes consolidés établis selon le règlement CRC n°99.02 ou selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne. Ces exemples sont à adapter en fonction de la nature des comptes présentés (comptes annuels ou comptes consolidés), du référentiel comptable utilisé par la société pour l'établissement de ses comptes consolidés<sup>269</sup> et du cas particulier concerné.

Comme présenté dans les exemples de rapport sur les comptes, disponibles sur le site de la CNCC dans la partie documentaire intitulée SIDONI, la rédaction proposée est :

- précédée d'une introduction faisant référence aux articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce ;
- suivie d'une phrase précisant que les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le cadre de l'audit des comptes, pris dans leur ensemble, et de la formation de l'opinion exprimée par le commissaire aux comptes dans la partie du rapport relative à l'opinion.

---

<sup>269</sup> Il conviendra d'adapter les exemples proposés en fonction de la présentation des états financiers et de la terminologie retenue par l'entité, par exemple « note de l'annexe », « notes aux comptes consolidés », « notes aux états financiers ».

Des exemples de rédaction sont également proposés :

- au paragraphe 14.6 en cas de justification moins développée des appréciations effectuées par le commissaire aux comptes ;
- au paragraphe 14.7 en cas de certification avec réserve ;
- au paragraphe 14.8 en cas de refus de certifier ;
- au paragraphe 14.9 en cas d'impossibilité de certifier.

#### 14.1 OPTIONS RETENUES PAR LA DIRECTION DANS LE CHOIX DES MÉTHODES COMPTABLES OU DANS LEURS MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE

##### 14.11 Comptes annuels

###### 14.11.1 Principes de comptabilisation des frais de développement

###### A) *Exposé de la situation*

La société produit et commercialise des produits de haute technologie. Elle engage à ce titre des dépenses de recherche et de développement. Les frais de recherche et de développement sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, à l'exception des frais de développement des projets répondant à l'ensemble des critères prévus à l'article 212-3 du Plan comptable général.

Ces frais de développement sont inscrits à l'actif du bilan dès lors que tous les critères sont satisfaits. Ils sont amortis sur la durée d'utilisation estimée de chaque projet.

###### B) *Exemple de formulation - Justification des appréciations*

Au cas d'espèce, la justification des appréciations pourra être rédigée comme suit :

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

La note X « Principes, règles et méthodes comptables » de l'annexe expose les règles et méthodes comptables relatives à la comptabilisation des frais de développement.

Dans le cadre de notre appréciation des principes comptables suivis par votre société, nous avons examiné les modalités de l'inscription à l'actif des frais de développement ainsi que celles retenues pour leur amortissement et pour la vérification de leur valeur actuelle et nous nous sommes assurés que la note X de l'annexe fournit une information appropriée.

Ou

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Comme indiqué dans la note X « Principes, règles et méthodes comptables » de l'annexe, la société comptabilise en immobilisations incorporelles les frais de développement répondant aux critères prévus par les règles et principes comptables français.

Nous avons examiné les prévisions d'activité et de profitabilité [ainsi que les autres éléments] sous-tendant le caractère approprié de cette comptabilisation, les modalités retenues pour l'amortissement des frais de développement ainsi comptabilisés et pour la vérification de leur valeur actuelle et nous nous sommes assurés que la note X de l'annexe fournit une information appropriée.

#### **14.11.2 Situation complexe liée à un apport partiel d'actif**

##### **A) Exposé de la situation**

La société contrôlée a été constituée afin de recevoir les branches d'activités de deux sociétés souhaitant se rapprocher. Les apports d'actifs ont été effectués dans les conditions décrites dans l'annexe.

##### **B) Exemple de formulation - Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Comme indiqué dans la note X de l'annexe et conformément au traité d'apport partiel d'actifs du 25 mars N, approuvé par votre assemblée du 28 avril N, votre société a procédé à une augmentation de capital en rémunération des deux apports reçus. Dans le cadre des appréciations auxquelles nous avons procédé, nous avons examiné les opérations intercalaires ayant conduit à la détermination des actifs et passifs définitivement apportés au 30 avril N, comme cela est indiqué dans l'annexe. Les actifs

et passifs définitivement apportés font apparaître, pour la première opération, un complément d'apport de Z euros qui, conformément à l'article 2 de la section IV du traité, n'a pas été rémunéré par des titres, et pour l'autre, une insuffisance de X euros matérialisée par une dette envers votre société.

Toujours dans le cadre de notre appréciation de la comptabilisation des opérations d'apport, nous avons été amenés à examiner les opérations ultérieures entre le 1<sup>er</sup> mai N et la clôture de l'exercice. Les comptes au 31 décembre N, qui vous sont présentés, font apparaître à l'actif, une créance envers une des sociétés apporteurs de Y euros. Nous avons vérifié que l'évolution de la situation financière de cette société permettrait le règlement de cette créance et la finalisation des apports.

#### 14.12 Comptes consolidés établis selon le règlement CRC n°99.02 – Principe de reconnaissance du revenu dans un groupe de communication

L'exemple ci-dessous est également applicable à des comptes annuels.

##### A) *Exposé de la situation*

Les activités du groupe sont la publicité traditionnelle, les agences spécialisées et services marketing ainsi que les services média. La note X de l'annexe décrit les principes, règles et méthodes comptables concernant le principe de reconnaissance du chiffre d'affaires, adopté par le groupe selon les différents types de produits et de prestations du groupe (contrats à la commission, honoraires, honoraires basés sur la performance, ...).

##### B) *Exemple de formulation - Justification des appréciations*

Au cas d'espèce, la justification des appréciations pourra être rédigée comme suit :

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes consolidés de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes consolidés pris isolément.

La note X « Principes, règles et méthodes comptables » de l'annexe des comptes consolidés expose notamment les règles et méthodes comptables relatives à la reconnaissance du chiffre d'affaires.

Dans le cadre de notre appréciation des règles et principes comptables suivis par votre groupe, nous avons vérifié le caractère approprié des méthodes comptables visées ci-dessus et des informations fournies dans l'annexe des comptes consolidés et nous nous sommes assurés de leur correcte application.

#### 14.13 Comptes consolidés établis selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne – Absence de norme ou d'interprétation spécifique

Les exemples ci-après présentent des rédactions de justification d'appréciation concernant les méthodes comptables retenues par la direction dans le cas où le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne ne prévoit pas de normes ou d'interprétations spécifiques. Il s'agit notamment, à la date de publication de la présente note d'information, du cas relatif aux droits d'émission de gaz à effet de serre.

L'absence de normes ou d'interprétations peut conduire à des traitements comptables différents d'une société à l'autre pour une même nature de transaction. Ces derniers pourront, le cas échéant, être confirmés ou remis en cause par les normes ou interprétations attendues, et ce, sans qu'il soit toujours possible d'en déterminer l'échéance.

Il est donc essentiel qu'une information pertinente et exhaustive figure dans les notes aux états financiers. En fonction du caractère significatif du poste concerné, le commissaire aux comptes s'interroge sur la nécessité d'attirer l'attention du lecteur sur cette information. Une justification des appréciations sera généralement attendue sur les thèmes ayant une incidence majeure. Comme évoqué au paragraphe 7.7 de la présente note d'information, dans certaines circonstances, le commissaire aux comptes pourra apprécier s'il convient de formuler sur ce point un paragraphe d'observation en complément de celui rédigé dans la justification des appréciations.

La formulation de la justification des appréciations pourrait être la suivante :

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation ».*] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes consolidés de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes consolidés pris isolément.

La note X aux états financiers décrit le traitement comptable retenu pour ... [*domaines à préciser*] en l'absence d'une norme ou d'une interprétation spécifique dans le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne sur ce sujet.

Nous nous sommes assurés que le traitement comptable retenu est conforme aux principes énoncés aux paragraphes 10, 11 et 12 de la norme IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* et que la note X aux états financiers donne une information appropriée à cet égard sur les hypothèses, les options, ... retenues par la société.

Ou

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes consolidés de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes consolidés pris isolément.

Nous avons examiné les traitements comptables retenus par la société pour ... [*domaines à préciser*] qui ne font pas l'objet d'une norme ou d'une interprétation spécifique dans le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne et nous nous sommes assurés que la note X aux états financiers donne une information appropriée à cet égard.

Ou

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes consolidés de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes consolidés pris isolément.

Nous nous sommes assurés que la note X aux états financiers donne une information appropriée sur le traitement comptable retenu par votre société pour ... [*domaines à préciser*] qui ne font pas l'objet d'une norme ou d'une interprétation spécifique dans le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne.

## 14.2 ESTIMATIONS COMPTABLES IMPORTANTES

Conformément au paragraphe 9 de la NEP 702, le commissaire aux comptes justifie son appréciation sur les estimations comptables importantes retenues par la direction de l'entité contrôlée, notamment celles manquant de données objectives et impliquant, de ce fait, l'exercice du jugement professionnel dans leur appréciation.

Sans que cette liste puisse être considérée comme exhaustive, les provisions pour risques, les résultats à terminaison des contrats à long terme, les dépréciations des titres de participation, les dépréciations des stocks ou des créances, les dépréciations des écarts d'acquisition et des actifs incorporels dont la durée d'utilisation est non limitée, ou les engagements de retraites impliquent généralement un processus d'estimation comptable.

## 14.21 Comptes annuels

### 14.21.1 Provisions

#### A) Exposé de la situation

La société fait face à des litiges prud'homaux et procède à des licenciements. Des provisions ont été constituées pour couvrir les risques liés à ces litiges ainsi que les coûts liés aux licenciements de collaborateurs décidés et annoncés en N et dont les dépenses effectives auront lieu en N+1. Ces provisions ont été évaluées au cas par cas sur la base des éléments disponibles, fondés en particulier sur l'avis de conseils externes.

#### B) Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Votre société constitue des provisions pour couvrir les risques relatifs aux litiges, tels que décrits dans la note X de l'annexe. Nos travaux ont [notamment] consisté à apprécier les données et les hypothèses sur lesquelles se fondent ces estimations, à revoir [par sondages] les calculs effectués par la société, [à comparer les estimations comptables des périodes précédentes avec les réalisations correspondantes] et à examiner les procédures d'approbation de ces estimations par la direction.

Ou

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Votre société constitue des provisions pour couvrir les risques ..., tels que décrits dans la note X de l'annexe.

Sur la base des éléments disponibles à ce jour, notre appréciation des provisions s'est fondée sur l'analyse des processus mis en place par la société pour identifier et évaluer les risques, ainsi que sur l'examen de la situation ... .

Ou

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Votre société constitue des provisions pour couvrir les risques..., tels que décrits dans la note X de l'annexe.

S'agissant des risques et litiges, nous avons examiné les procédures en vigueur dans votre société pour leur recensement, leur évaluation et leur traduction comptable dans des conditions satisfaisantes. Nous nous sommes assurés que les [incertitudes éventuelles] ou [litiges] identifié(e)s à l'occasion de la mise en œuvre de ces procédures étaient décrit(e)s de façon appropriée dans la note X de l'annexe.

Ou

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Votre société constitue des provisions pour couvrir les risques..., tels que décrits dans la note X de l'annexe.

Nous avons procédé à l'appréciation des approches retenues par la société ..., décrites dans la note X de l'annexe, sur la base des éléments disponibles à ce jour, et mis en œuvre des tests pour vérifier par sondages l'application de ces méthodes.

Ou

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Votre société constitue des provisions pour couvrir les risques..., tels que décrits dans la note X de l'annexe.

Sur la base des éléments disponibles à ce jour, notre appréciation de ces provisions s'est fondée sur :

- une prise de connaissance et des tests de la procédure suivie par la société pour [*identifier les risques concernés et*] procéder à leur estimation, et/ou
- une estimation indépendante comparée avec celle de la société, et/ou
- un examen des événements postérieurs venant corroborer l'estimation, et/ou... .

Les rédactions de justifications des appréciations proposées ci-dessus peuvent être complétées, le cas échéant, par les paragraphes suivants :

Nous avons procédé à l'appréciation du caractère raisonnable de ces estimations.

Ou

Dans le cadre de nos appréciations, nous avons vérifié le caractère raisonnable de ces estimations.

#### **14.21.2 Résultats à terminaison des contrats à long terme (méthode préférentielle)**

##### **A) Exposé de la situation**

La société a une activité de construction de ponts. Les contrats qu'elle conclut répondent aux caractéristiques des contrats à long terme. La société comptabilise ses contrats à long terme selon la méthode à l'avancement. La méthode à l'avancement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement des contrats. Toute perte probable sur un contrat en cours ou en carnet est provisionnée intégralement dès qu'elle est connue.

##### **B) Exemple de formulation - Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement

professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Votre société constate les résultats sur les contrats à long terme selon les modalités décrites dans la note X de l'annexe. Ces résultats sont dépendants des estimations à terminaison réalisées par les chargés d'affaires sous le contrôle de la direction générale.

Sur la base des informations qui nous ont été communiquées, nos travaux ont consisté [notamment] à apprécier les données et les hypothèses sur lesquelles se fondent les évaluations des résultats à terminaison de ces contrats, à revoir les calculs effectués par la société, [à comparer les évaluations des résultats à terminaison des périodes précédentes avec les réalisations correspondantes] et à examiner les procédures d'approbation de ces estimations par la direction générale.

Cette rédaction pourrait être complétée, le cas échéant, des paragraphes suivants :

Nous avons procédé à l'appréciation du caractère raisonnable de ces estimations.

Ou

Dans le cadre de nos appréciations, nous avons vérifié le caractère raisonnable de ces estimations.

Et éventuellement

Comme indiqué dans la note X de l'annexe, ces estimations reposent sur des hypothèses qui ont par nature un caractère incertain, les réalisations étant susceptibles de différer parfois de manière significative des données prévisionnelles utilisées.

### **14.21.3 Dépréciation des titres de participation**

#### **A) Exposé de la situation**

L'activité de la société est exclusivement financière et foncière. Les titres de participation sont comptabilisés au coût d'acquisition. Une dépréciation est constatée si cette valeur est supérieure à leur valeur d'utilité.

#### **B) Exemple de formulation - Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [le cas échéant : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Les titres de participation, dont le montant net figurant au bilan au 31 décembre XX s'établit à XX euros, sont évalués à leur coût d'acquisition et dépréciés sur la base de leur valeur d'utilité selon les modalités décrites dans la note X de l'annexe.

Sur la base des informations qui nous ont été communiquées, nos travaux ont consisté à apprécier les données sur lesquelles se fondent ces valeurs d'utilité, notamment à revoir l'actualisation des perspectives de rentabilité des activités concernées et de réalisation des objectifs, et à contrôler la cohérence des hypothèses retenues avec les données prévisionnelles issues des plans stratégiques établis par chacune de ces activités sous le contrôle de la direction générale.

Ou

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Les titres de participation, dont le montant net figurant au bilan au 31 décembre XX s'établit à XX euros, sont évalués à leur coût d'acquisition et dépréciés sur la base de leur valeur d'utilité selon les modalités décrites dans la note X de l'annexe.

Nos travaux ont consisté à apprécier les données et les hypothèses sur lesquelles se fondent ces estimations, en particulier les prévisions de flux de trésorerie établies par les directions opérationnelles de la société, à revoir les calculs effectués par la société, [à comparer les estimations comptables des périodes précédentes avec les réalisations correspondantes] et à examiner la procédure d'approbation de ces estimations par la direction.

Cette rédaction pourrait être complétée, le cas échéant, des paragraphes suivants :

Nous avons procédé à l'appréciation du caractère raisonnable de ces estimations.

Ou

Dans le cadre de nos appréciations, nous avons vérifié le caractère raisonnable de ces estimations.

## Et éventuellement

Comme indiqué dans la note X de l'annexe, ces estimations reposent sur des hypothèses qui ont par nature un caractère incertain, les réalisations étant susceptibles de différer parfois de manière significative des données prévisionnelles utilisées.

### 14.21.4 Dépréciation des stocks

#### A) Exposé de la situation

La société exerce son activité sur un marché de grande consommation dont la spécificité est le prêt-à-porter féminin. Dans cette activité, les stocks sont sensibles aux aléas climatiques et aux effets de mode. Ils sont comptabilisés au coût d'acquisition et évalués selon la méthode du coût moyen pondéré. Une dépréciation est comptabilisée lorsque la valeur nette comptable est supérieure à la valeur actuelle des stocks. Les dépréciations sont déterminées sur les stocks résiduels après la période des soldes en fonction de coefficients qui sont le reflet des observations sur l'écoulement des stocks et en fonction de leur valeur vénale.

#### B) Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [le cas échéant : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

La société constitue des dépréciations de ses stocks selon les modalités décrites dans la note X de l'annexe.

Nous avons procédé à l'appréciation de l'approche retenue par la société ..., décrite dans la note X de l'annexe, sur la base des éléments disponibles à ce jour, et mis en œuvre des tests pour vérifier par sondage l'application de cette approche.

Cette rédaction pourrait être complétée, le cas échéant, des paragraphes suivants :

Nous avons procédé à l'appréciation du caractère raisonnable de ces estimations.

Ou

Dans le cadre de nos appréciations, nous avons vérifié le caractère raisonnable de ces estimations.

#### 14.21.5 Dépréciation des créances clients

##### A) Exposé de la situation

La société produit et distribue des produits pharmaceutiques. Les créances clients sont comptabilisées à leur valeur nominale. Une dépréciation est constituée lorsque leur valeur d'inventaire, basée sur la probabilité de leur recouvrement, est inférieure à leur valeur comptable.

##### B) Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

La société constitue des dépréciations de ses créances clients selon les modalités décrites dans la note X de l'annexe.

Nous avons procédé à l'appréciation de l'approche retenue par la société ..., décrite dans la note X de l'annexe, sur la base des éléments disponibles à ce jour, et mis en œuvre des tests pour vérifier par sondage l'application de cette approche.

Cette rédaction pourrait être complétée, le cas échéant, des paragraphes suivants :

Nous avons procédé à l'appréciation du caractère raisonnable de ces estimations.

Ou

Dans le cadre de nos appréciations, nous avons vérifié le caractère raisonnable de ces estimations.

#### 14.22 Comptes consolidés établis selon le règlement CRC n°99.02

**14.22.1 Des exemples complémentaires concernant les thèmes susceptibles d'être mentionnés fréquemment dans le contexte des comptes consolidés établis selon le règlement CRC n°99.02 sont présentés ci-après.**

##### **Dépréciation des écarts d'acquisition**

##### A) Exposé de la situation

Le groupe mène une politique de croissance externe intense et, de ce fait, les écarts d'acquisition constituent une part significative du bilan consolidé. Ces derniers font l'objet du traitement suivant :

### *- Amortissement*

Les écarts d'acquisition dont la durée d'utilisation est limitée sont amortis sur des durées généralement comprises entre XX et YY années ; la durée est déterminée en fonction du pays et de l'activité dans lesquels l'investissement a été réalisé, des hypothèses retenues ainsi que des objectifs fixés et documentés lors de l'acquisition.

### *- Perte de valeur - dépréciation*

La valeur des écarts d'acquisition dont la durée d'utilisation est limitée est testée dès qu'un indice de perte de valeur est identifié. Le test consiste à comparer la valeur nette comptable des écarts d'acquisition avec leur valeur actuelle. La valeur actuelle est déterminée de la manière suivante... (à préciser). Lorsque la valeur actuelle de l'écart d'acquisition est inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur actuelle par la comptabilisation d'une dépréciation.

### *B) Exemple de formulation - Justification des appréciations*

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes consolidés de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes consolidés pris isolément.

Les écarts d'acquisition, dont le montant net figurant au bilan au 31 décembre N s'établit à XXX euros, ont fait l'objet de tests de dépréciation selon les modalités décrites dans la note X de l'annexe des comptes consolidés.

Nous avons examiné les modalités de mise en œuvre de ces tests ainsi que les prévisions de flux de trésorerie [à adapter en fonction de la méthode retenue] et hypothèses utilisées [ou la cohérence d'ensemble des hypothèses utilisées], [revu les calculs conduisant aux montants de la dépréciation comptabilisée] et nous avons vérifié que la note X de l'annexe des comptes consolidés donne une information appropriée.

Cette rédaction pourrait être complétée, le cas échéant, des paragraphes suivants :

Nous avons procédé à l'appréciation du caractère raisonnable de ces estimations.

Ou

Dans le cadre de nos appréciations, nous avons vérifié le caractère raisonnable de ces estimations.

## Et éventuellement

Comme indiqué dans la note X de l'annexe, ces estimations reposent sur des hypothèses qui ont par nature un caractère incertain, les réalisations étant susceptibles de différer parfois de manière significative des données prévisionnelles utilisées.

### **14.22.2 Engagements de retraite (en cas d'application de la méthode préférentielle)**

#### **A) Exposé de la situation**

Le groupe a opté pour la méthode préférentielle et comptabilise les engagements de retraite envers ses salariés conformément à la recommandation de l'ANC<sup>270</sup>. Les engagements de retraite ont été comptabilisés à partir de l'exercice 2013 sur la base d'une évaluation actuarielle réalisée par des actuaires externes en application de la recommandation de l'ANC.

#### **B) Exemple de formulation - Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes consolidés de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes consolidés pris isolément.

La note X de l'annexe précise les modalités d'évaluation des engagements de retraite et avantages similaires [ou les avantages du personnel postérieurs à l'emploi et/ou les autres avantages à long terme]. Ces engagements ont fait l'objet d'une évaluation par des actuaires [externes].

Nos travaux ont consisté à examiner les données utilisées, à apprécier les hypothèses retenues, [à revoir les calculs effectués] et à vérifier que la note X de l'annexe des comptes consolidés fournit une information appropriée.

Cette rédaction pourrait être complétée, le cas échéant, des paragraphes suivants :

Nous avons procédé à l'appréciation du caractère raisonnable de ces estimations.

---

<sup>270</sup> Recommandation n°201-02 du 7 novembre 2013 relative aux règles de comptabilisation et d'évaluation des engagements de retraite et avantages similaires.

Ou

Dans le cadre de nos appréciations, nous avons vérifié le caractère raisonnable de ces estimations.

#### 14.23 Comptes consolidés établis selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne

##### A) *Exposé de la situation*

Le groupe mène une politique de croissance externe intense et, de ce fait, les goodwill constituent une part significative du bilan consolidé. Les goodwill font l'objet de tests de perte de valeur à chaque clôture conformément à IAS 36 *Dépréciation d'actifs*.

##### B) *Exemple de formulation- Justification des appréciations*

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes consolidés de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes consolidés pris isolément.

Les goodwill, dont le montant figurant au bilan au 31 décembre XX s'établit à XX millions d'euros, ont fait l'objet de tests de dépréciation selon les modalités décrites dans la note X de l'annexe. Nous avons examiné les modalités de mise en œuvre de ces tests fondés sur [*à préciser*], et contrôlé la cohérence des hypothèses retenues avec les données prévisionnelles issues des plans stratégiques établis pour chacune des activités ou divisions sous le contrôle de la direction du Groupe et nous avons vérifié que la note X de l'annexe donne une information appropriée.

Ou

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes consolidés de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes consolidés pris isolément.

La société procède systématiquement, à chaque clôture, à des tests de dépréciation des goodwill, selon les modalités décrites dans la note X de l'annexe des comptes

consolidés. Nous avons examiné les modalités de mise en œuvre de ces tests de dépréciation ainsi que les prévisions de flux de trésorerie et hypothèses utilisées et nous avons vérifié que la note X de l'annexe donne une information appropriée.

Cette rédaction pourrait être complétée, le cas échéant, des paragraphes suivants :

Nous avons procédé à l'appréciation du caractère raisonnable de ces estimations.

Ou

Dans le cadre de nos appréciations, nous avons vérifié le caractère raisonnable de ces estimations.

Et éventuellement

Comme indiqué dans la note X de l'annexe, ces estimations reposent sur des hypothèses qui ont par nature un caractère incertain, leur réalisation étant susceptible de différer parfois de manière significative des données prévisionnelles.

#### 14.3 PRÉSENTATION D'ENSEMBLE DES COMPTES ANNUELS ET CONSOLIDÉS EN CAS D'INCERTITUDE RELATIVE À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION NON JUGÉE SIGNIFICATIVE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Conformément au paragraphe 8 de la NEP 702, le commissaire aux comptes apprécie la présentation d'ensemble des comptes, qu'il s'agisse du contenu de l'annexe ou de la présentation des comptes, notamment lorsqu'il existe une incertitude relative à la continuité d'exploitation.

Dans le cas où il existe une incertitude sur la continuité d'exploitation de la société, mais que pour autant le commissaire aux comptes ne considère pas que l'incertitude est significative, et dans la mesure où l'annexe fournit une information pertinente et, que les possibilités de poursuite de l'activité ne sont pas affectées par de multiples incertitudes et ne sont pas définitivement compromises, le commissaire aux comptes peut justifier de ses appréciations. Dans ce cas, il ne formule pas d'observation destinée à attirer l'attention sur l'existence d'une incertitude sur la continuité d'exploitation (cf. 7.7).

Lorsqu'il justifie de ses appréciations, il veille alors à ne pas apporter une assurance spécifique sur les perspectives de dénouement de cette incertitude.

##### A) *Exposé de la situation*

La situation de trésorerie de la société Y est devenue préoccupante à la fin de l'exercice N. La revue des budgets de trésorerie pour l'exercice à venir met en évidence des tensions de trésorerie sur le premier semestre de l'année N+1.

L'hypothèse de continuité d'exploitation a été retenue pour l'établissement des comptes annuels établis selon les règles et principes comptables français, sur la base des éléments exposés ci-après :

- la société a prévu de procéder à une opération de capitalisation d'un montant maximal de XX euros dans le but de financer ses projets de développement et son plan de relance sur N+1 ;
- ce plan de relance fait apparaître un besoin de financement d'environ XX euros ;
- sans ce financement, la société ne pourra pas faire face à l'augmentation de son besoin financier, induit par l'augmentation de l'activité et le financement de ses pertes.

Dans le cadre du plan de relance, le maintien du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des comptes annuels dépend de la réalisation de l'opération de capitalisation envisagée au cours du 1<sup>er</sup> semestre N+1, du maintien du niveau des charges d'exploitation et de l'atteinte des objectifs de croissance fixés à l'équipe commerciale.

La direction estime que ces éléments aboutiront favorablement et a donc conclu qu'il était, dans ce contexte, approprié d'appliquer le principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des comptes annuels. En cas d'échec de l'augmentation de capital, la société ne pourra pas envisager une remontée de son niveau d'activité et sera obligée de réduire drastiquement ses coûts de fonctionnement. La réduction des coûts de fonctionnement et la mise en place de mesures alternatives, telles que la cession d'actifs et la réduction des effectifs, permettraient à la société de poursuivre son activité en N+1.

#### B) *Exemple de formulation - Justification des appréciations*

En application des dispositions de l'article L.823-9 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous portons à votre connaissance les éléments suivants :

La note « Règles et méthodes comptables » de l'annexe fait état des incertitudes pesant sur la continuité d'exploitation.

Nous avons été conduits à examiner les dispositions envisagées à cet égard.

Sur la base de nos travaux et des informations qui nous ont été communiquées à ce jour, et dans le cadre de notre appréciation des principes comptables suivis par votre société, nous estimons que la note de l'annexe donne une information appropriée sur la situation de la société au regard de l'incertitude, mentionnée ci-dessus<sup>271</sup>, pesant sur la continuité d'exploitation.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le cadre de notre démarche d'audit des comptes annuels, pris dans leur ensemble, et ont donc contribué à la formation de notre opinion exprimée ci-avant.

---

<sup>271</sup> Dans cet exemple, la mention ci-dessus fait référence à l'observation émise.

#### 14.4 JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS EN CAS D'INCERTITUDE SIGNIFICATIVE LIÉE À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Conformément au paragraphe 17 de la NEP 702, « *Lorsque le commissaire aux comptes inclut dans son rapport une partie distincte relative à des incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, il ne décrit pas ces incertitudes dans la partie relative à la justification des appréciations.*

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

##### A) *Exposé de la situation*

Voir l'exposé de la situation dans l'exemple de rédaction de la partie du rapport intitulée « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation », fourni au paragraphe 13.1.

##### B) *Exemple de formulation - Justification des appréciations*

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

*[Formulation de chacune des autres appréciations conformément au paragraphe 13 de la NEP 702].*

#### 14.5 PRÉSENTATION D'ENSEMBLE DES COMPTES ANNUELS ET CONSOLIDÉS EN CAS DE CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES

Dans le cadre d'un changement de méthode comptable dans les comptes annuels ou dans les comptes consolidés, si le commissaire aux comptes estime que sa traduction comptable, y compris les informations fournies en annexe, est appropriée, il formule dans son rapport, dans une partie distincte avant la justification des appréciations, une observation pour attirer l'attention de l'utilisateur des comptes sur l'information fournie (cf. 6.81.2 en ce qui concerne le caractère systématique de l'observation). La nécessité de formuler une observation au titre d'un changement de méthode comptable est rappelée dans les NEP 700 et 730<sup>272</sup>.

Le commissaire aux comptes peut juger utile, notamment si l'incidence du changement de méthode est particulièrement significative, de justifier de ses appréciations sur ce point.

---

<sup>272</sup> § 7 NEP 700 et § 9 NEP 730.

## 14.51 Comptes annuels

### 14.51.1 *Changement volontaire de méthode comptable – Engagements de retraite et avantages similaires*

#### A) *Exposé de la situation*

La société X a décidé de provisionner pour la première fois, dans les comptes annuels de l'exercice N, les indemnités de départ en retraite de ses salariés. Ce changement contribue à une meilleure information dans le cadre d'une méthode préférentielle.

#### B) *Exemple de formulation - Justification des appréciations*

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Comme mentionné ci-avant, la note X de l'annexe expose le changement de méthode comptable survenu au cours de l'exercice relatif à la comptabilisation des engagements de retraite.

Dans le cadre de notre appréciation des principes comptables suivis par votre société, nous nous sommes assurés du bien-fondé de ce changement et de la présentation qui en est faite.

### 14.51.2 *Changement de méthodes comptables faisant suite à un changement de réglementation comptable*

#### A) *Exposé de la situation*

La société a appliqué pour la première fois une nouvelle réglementation comptable applicable aux comptes annuels afférents aux exercices ouverts à compter du 1er janvier XX.

#### B) *Exemple de formulation - Justification des appréciations*

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant.

Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Comme mentionné ci-avant, la note X de l'annexe expose le changement de méthode comptable résultant de l'application de la nouvelle réglementation comptable relative à [à préciser].

Dans le cadre de notre appréciation des règles et principes comptables suivis par votre société, nous avons vérifié la correcte application du changement de réglementation comptable et de la présentation qui en est faite.

#### 14.52 Comptes consolidés établis selon le règlement CRC n°99.02

Les exemples de rédaction exposés ci-dessus peuvent être adaptés au contexte des comptes consolidés préparés selon le règlement CRC n°99.02.

#### 14.6 JUSTIFICATION MOINS DÉVELOPPÉE DES APPRÉCIATIONS EFFECTUÉES PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Conformément au paragraphe 15 de la NEP 702 et au paragraphe 15 de la NEP 910, la partie du rapport du commissaire aux comptes relative à la justification des appréciations peut éventuellement être formulée de manière moins développée.

En pratique, l'utilisation par le commissaire aux comptes de ce type de formulation reste limitée aux cas exposés dans ces normes (cf. 7.62.2).

Dans l'exemple ci-dessous, la formulation moins développée des appréciations conduit à modifier le paragraphe d'introduction de la partie du rapport relative à la justification des appréciations :

#### Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous vous informons que les appréciations les plus importantes auxquelles nous avons procédé, selon notre jugement professionnel, ont porté sur le caractère approprié des principes comptables appliqués [*le cas échéant* : et sur le caractère raisonnable des estimations significatives retenues et sur la présentation d'ensemble des comptes] [, notamment pour ce qui concerne : [*indiquer les éléments concernés*]]<sup>273</sup>.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels [consolidés] pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels [consolidés] pris isolément.

---

<sup>273</sup> Les mots en gras dépendent du jugement professionnel du commissaire aux comptes ainsi que des circonstances propres au dossier considéré.

## 14.7 EXEMPLE DE RÉDACTION EN CAS DE CERTIFICATION AVEC RÉSERVE

La justification des appréciations en cas de certification avec réserve conduit à modifier le paragraphe d'introduction de la partie du rapport relative à la justification des appréciations.

14.71 Cas où d'autres points que ceux ayant conduit le commissaire aux comptes à émettre une réserve sont de nature à faire l'objet d'une justification

### Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le(s) point(s) décrit(s) dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve » [le cas échéant : et dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »], nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

*[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]<sup>274</sup>.*

14.72 Cas où les autres appréciations n'appellent pas de justification développée

### Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le(s) point(s) décrit(s) dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve » [le cas échéant : et dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »], nous vous informons que les appréciations les plus importantes auxquelles nous avons procédé, selon notre jugement professionnel, ont porté sur le caractère approprié des principes comptables appliqués [le cas échéant : , sur le caractère raisonnable des estimations significatives retenues et sur la présentation d'ensemble des comptes] [, notamment pour ce qui concerne :

*[indiquer les éléments concernés]<sup>275</sup>.*

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels [consolidés] pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion

---

<sup>274</sup> Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

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

<sup>275</sup> Les mots en gras dépendent du jugement professionnel du commissaire aux comptes ainsi que des circonstances propres au dossier considéré.

exprimée ci-avant. Nous n’exprimons pas d’opinion sur des éléments de ces comptes annuels [consolidés] pris isolément.

#### 14.8 EXEMPLE DE RÉDACTION EN CAS DE REFUS DE CERTIFIER

Est présenté ci-après un exemple de rédaction de la partie du rapport relative à la justification des appréciations dans le cas d’un refus de certifier.

##### **Exemple de formulation - Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous vous informons que nous ne formulons pas d’appréciation complémentaire au(x) point(s) décrit(s) dans la partie « Fondement du refus de certifier » [le cas échéant : et dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d’exploitation »].<sup>276</sup>

#### 14.9 EXEMPLE DE RÉDACTION EN CAS D’IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER

Est présenté ci-après un exemple de rédaction de la partie du rapport relative à la justification des appréciations dans le cas d’une impossibilité de certifier.

##### **Exemple de formulation - Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous vous informons que nous ne formulons pas d’appréciation complémentaire<sup>277</sup> au(x) point(s) décrit(s) dans la partie « Fondement de l’impossibilité de certifier » [le cas échéant : et dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d’exploitation »].

---

<sup>276</sup> En cas de refus de certifier, le commissaire aux comptes peut, le cas échéant, expliciter ses appréciations sur d’autres éléments que ceux ayant motivé le refus (paragraphe 18 de la NEP 702).

Exemple de formulation : « En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le(s) point(s) décrit(s) dans la partie « Fondement du refus de certifier » [le cas échéant : et dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d’exploitation »], nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l’audit des comptes annuels de l’exercice. ».

<sup>277</sup> En cas d’impossibilité de certifier, le commissaire aux comptes n’explicite pas ses appréciations sur d’autres éléments que ceux ayant motivé l’impossibilité de certifier (paragraphe 19 de la NEP 702).

## 15 ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES À LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS DANS LES RAPPORTS SUR LES COMPTES DES ENTITÉS D'INTÉRÊT PUBLIC

---

Des illustrations de formulations relatives à la justification des appréciations dans les rapports sur les comptes des entités d'intérêt public ont fait l'objet d'un communiqué de la CNCC le 21 septembre 2017 et sont disponibles sur le site internet de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

Ces illustrations n'ont pas pour vocation de standardiser la partie du rapport de certification consacrée à la justification des appréciations, que le commissaire aux comptes élabore sur la base de son jugement professionnel et des spécificités de son audit de l'entité pour l'exercice considéré.

Il ne s'agit que d'illustrations, correspondant à un cas d'espèce donné, et non de rédactions applicables en l'état quel que soit le contexte. Les exemples de rédaction présentés sont volontairement différents pour illustrer à la fois :

- la diversité des présentations possibles (tableau, diagramme, rédaction « au kilomètre », ...);
- et les spécificités de la situation décrite, dans des termes adaptés aux circonstances de l'entité.

## 16 ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES À LA VÉRIFICATION DU RAPPORT DE GESTION ET DES AUTRES DOCUMENTS ADRESSÉS AUX MEMBRES DE L'ORGANE APPELÉ À STATUER SUR LES COMPTES

### 16.1 OMISSION DANS LE RAPPORT DE GESTION DE L'EXPOSÉ DE CERTAINES ACTIVITÉS DE LA SOCIÉTÉ

Dans une société anonyme, le rapport de gestion ne comporte pas l'exposé des activités de la société en matière de recherche et développement, prévu par l'article L.232-1 du code de commerce. La connaissance de ces activités est susceptible d'influencer le jugement des utilisateurs des comptes sur l'entité ou sur son fonctionnement.

Dans le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels, le texte pourrait être le suivant, étant supposé que le rapport de gestion n'a pas à comporter d'informations relatives aux rémunérations et avantages de toute nature des mandataires sociaux et qu'il n'y a pas eu de prises de participation et de contrôle ou d'aliénations d'actions au cours de l'exercice :

#### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels.

En application de la loi, nous vous signalons que, contrairement aux dispositions de l'article L.232-1 du code de commerce, le rapport de gestion du conseil d'administration n'expose pas les activités de la société en matière de recherche et développement durant l'exercice écoulé.

### 16.2 OMISSION DANS LE RAPPORT DE GESTION DE L'INFORMATION RELATIVE À LA RÉMUNÉRATION DES MANDATAIRES SOCIAUX

#### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux ... [membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes]**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du ... [préciser l'organe compétent] et dans les autres documents adressés aux ... [préciser les membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes] sur la situation financière et les comptes annuels.

En application de la loi, nous vous signalons que les informations prévues par les dispositions de l'article L. 225-37-3 du code de commerce sur les rémunérations et avantages versés aux mandataires sociaux ainsi que sur les engagements consentis en

leur faveur ne sont pas mentionnées dans le rapport de gestion. En conséquence, nous ne pouvons en attester l'exactitude et la sincérité.

#### 16.3 OMISSION DANS LE RAPPORT DE GESTION DES INFORMATIONS RELATIVES AUX DÉLAIS DE PAIEMENT

Cet exemple suppose que le rapport de gestion n'a pas à comporter d'informations relatives aux rémunérations et avantages de toute nature des mandataires sociaux et qu'il n'y a pas eu de prises de participation et de contrôle ou d'aliénations d'actions au cours de l'exercice :

##### **Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux ... [membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes]**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du ... [préciser l'organe compétent] et dans les autres documents adressés aux ... [préciser les membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes] sur la situation financière et les comptes annuels.

En application de la loi, nous vous signalons que les informations relatives aux délais de paiement prévues à l'article D. 441-4 du code de commerce, pris en application de l'article L. 441-6-1 dudit code, ne sont pas mentionnées dans le rapport de gestion.

#### 16.4 IRRÉGULARITÉS PORTANT SUR LES INFORMATIONS RSE OU SUR LA DÉCLARATION DE PERFORMANCE EXTRA-FINANCIÈRE DU RAPPORT DE GESTION

Se référer à l'avis technique de la CNCC « Prestations relatives aux informations sociales et environnementales entrant dans le cadre des SACC » du 28 mars 2017.

## 17 ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES AUX RESPONSABILITÉS

### 17.1 ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS CONCERNANT LES RESPONSABILITÉS DES ORGANES MENTIONNÉS À L'ARTICLE L.823-16 DU CODE DE COMMERCE, RELATIVES AUX COMPTES

#### 17.11 Dans les rapports sur les comptes des personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public (hors sociétés de financement)

##### 17.11.1 Comptes annuels

La formulation préconisée par la CNCC pour la rédaction de cette partie du rapport est la suivante :

#### **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels**

Il appartient à la direction d'établir des comptes annuels présentant une image fidèle conformément aux règles et principes comptables français ainsi que de mettre en place le contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société<sup>278</sup> à poursuivre son exploitation, de présenter dans ces comptes, le cas échéant, les informations nécessaires relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer la convention comptable de continuité d'exploitation, sauf s'il est prévu de liquider la société ou de cesser son activité.

Les comptes annuels ont été arrêtés par ... [*préciser l'organe compétent, par exemple : le conseil d'administration*].

##### 17.11.2 Comptes consolidés

La formulation préconisée par la CNCC pour la rédaction de cette partie du rapport est la suivante :

#### **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes consolidés**

Il appartient à la direction d'établir des comptes consolidés présentant une image fidèle conformément aux règles et principes comptables français<sup>279</sup> ainsi que de mettre en place le contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement de comptes consolidés ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

---

<sup>278</sup> À modifier selon la nature de l'entité : association, FCP, ...

<sup>279</sup> Ou à d'autres règles et principes comptables applicables en France, tels que « au référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne ».

Lors de l'établissement des comptes consolidés, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société<sup>280</sup> à poursuivre son exploitation, de présenter dans ces comptes, le cas échéant, les informations nécessaires relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer la convention comptable de continuité d'exploitation, sauf s'il est prévu de liquider la société<sup>278</sup> ou de cesser son activité.

Les comptes consolidés ont été arrêtés par ... [préciser l'organe compétent, par exemple : le conseil d'administration].

## 17.12 Dans les rapports sur les comptes des entités d'intérêt public (sociétés) et des sociétés de financement

### 17.12.1 Comptes annuels

La formulation préconisée par la CNCC pour la rédaction de cette partie du rapport est la suivante :

#### **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels**

Il appartient à la direction d'établir des comptes annuels présentant une image fidèle conformément aux règles et principes comptables français ainsi que de mettre en place le contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de présenter dans ces comptes, le cas échéant, les informations nécessaires relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer la convention comptable de continuité d'exploitation, sauf s'il est prévu de liquider la société ou de cesser son activité.

Il incombe au comité d'audit<sup>281</sup> [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]<sup>282</sup> de suivre le processus d'élaboration de l'information financière et de suivre l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, ainsi que le cas échéant de l'audit interne, en ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Les comptes annuels ont été arrêtés par ... [préciser l'organe compétent, par exemple : le conseil d'administration].

---

<sup>280</sup> À modifier selon la nature de l'entité : association, FCP, ...

<sup>281</sup> Dans l'attente d'une réponse de la Chancellerie, la CNCC considère que lorsque l'EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit parce qu'elle bénéficie de l'exemption prévue par le 4° de l'article L.823-20 du code de commerce, le rapport (au comité d'audit) prévu par l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 et l'article L.823-16 du code de commerce est adressé à l'organe constitué en interne à l'entité et exerçant les missions du comité spécialisé, qui peut être l'organe chargé de l'administration ou l'organe de surveillance (4°). Il convient donc d'adapter la désignation de l'organe, le cas échéant.

<sup>282</sup> Ou « au conseil d'administration / de surveillance remplissant les fonctions du comité d'audit ».

### 17.12.2 Comptes consolidés

La formulation préconisée par la CNCC pour la rédaction de cette partie du rapport est la suivante :

#### **Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes consolidés**

Il appartient à la direction d'établir des comptes consolidés présentant une image fidèle conformément au référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne ainsi que de mettre en place le contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement de comptes consolidés ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes consolidés, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de présenter dans ces comptes, le cas échéant, les informations nécessaires relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer la convention comptable de continuité d'exploitation, sauf s'il est prévu de liquider la société ou de cesser son activité.

Il incombe au comité d'audit<sup>283</sup> [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]<sup>284</sup> de suivre le processus d'élaboration de l'information financière et de suivre l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, ainsi que le cas échéant de l'audit interne, en ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Les comptes consolidés ont été arrêtés par ... [préciser l'organe compétent, par exemple : le conseil d'administration].

---

<sup>283</sup> Dans l'attente d'une réponse de la Chancellerie, la CNCC considère que lorsque l'EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit parce qu'elle bénéficie de l'exemption prévue par le 4° de l'article L.823-20 du code de commerce, le rapport (au comité d'audit) prévu par l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 et l'article L.823-16 du code de commerce est adressé à l'organe constitué en interne à l'entité et exerçant les missions du comité spécialisé, qui peut être l'organe chargé de l'administration ou l'organe de surveillance (4°). Il convient donc d'adapter la désignation de l'organe, le cas échéant.

<sup>284</sup> Ou « au conseil d'administration / de surveillance remplissant les fonctions du comité d'audit ».

## 17.2 ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS CONCERNANT LES RESPONSABILITÉS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES RELATIVES À L'AUDIT DES COMPTES

### 17.21 Dans les rapports sur les comptes des personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public (hors sociétés de financement)

#### 17.21.1 Comptes annuels

La formulation préconisée par la CNCC pour la rédaction de cette partie du rapport est la suivante :

#### A) En cas de certification, de réserve ou de refus de certifier

##### **Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

Il nous appartient d'établir un rapport sur les comptes annuels. Notre objectif est d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, sans toutefois garantir qu'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel permet de systématiquement détecter toute anomalie significative. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes prennent en se fondant sur ceux-ci.

Comme précisé par l'article L.823-10-1 du code de commerce, notre mission de certification des comptes ne consiste pas à garantir la viabilité ou la qualité de la gestion de votre société<sup>285</sup>.

<sup>286</sup>Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel tout au long de cet audit. En outre :

- il identifie et évalue les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définit et met en œuvre des procédures d'audit face à ces risques, et recueille des éléments qu'il estime suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;

---

<sup>285</sup> À modifier selon la nature de l'entité : association, FCP, ...

<sup>286</sup> La description détaillée des responsabilités du commissaire aux comptes, surlignée dans cet exemple, peut aussi figurer en annexe du rapport. Dans ce cas, il convient de :

- substituer à cette description détaillée la phrase suivante : « Une description plus détaillée de nos responsabilités de commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels figure dans l'annexe du présent rapport et en fait partie intégrante. » et ;
- insérer une annexe au rapport intitulée « Description détaillée des responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes » reprenant cette partie grisée.

- il prend connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne ;
- il apprécie le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, ainsi que les informations les concernant fournies dans les comptes annuels ;
- il apprécie le caractère approprié de l'application par la direction de la convention comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments collectés, l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la capacité de la société<sup>287</sup> à poursuivre son exploitation. Cette appréciation s'appuie sur les éléments collectés jusqu'à la date de son rapport, étant toutefois rappelé que des circonstances ou événements ultérieurs pourraient mettre en cause la continuité d'exploitation. S'il conclut à l'existence d'une incertitude significative, il attire l'attention des lecteurs de son rapport sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas fournies ou ne sont pas pertinentes, il formule une certification avec réserve ou un refus de certifier ;
- il apprécie la présentation d'ensemble des comptes annuels et évalue si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents de manière à en donner une image fidèle.

#### B) *En cas d'impossibilité de certifier*

##### **Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

Il nous appartient d'effectuer un audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France et d'établir un rapport sur les comptes annuels.

Nous avons réalisé notre mission dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du ... [date du début de l'exercice] à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

#### **17.21.2 Comptes consolidés**

La formulation préconisée par la CNCC pour la rédaction de cette partie du rapport est la suivante :

##### A) *En cas de certification, de réserve ou de refus de certifier*

##### **Responsabilités des commissaires aux comptes relatives à l'audit des comptes consolidés**

Il nous appartient d'établir un rapport sur les comptes consolidés. Notre objectif est d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes consolidés pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. L'assurance raisonnable correspond à un

---

<sup>287</sup> À modifier selon la nature de l'entité : association, FCP, ...

niveau élevé d'assurance, sans toutefois garantir qu'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel permet de systématiquement détecter toute anomalie significative. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes prennent en se fondant sur ceux-ci.

Comme précisé par l'article L.823-10-1 du code de commerce, notre mission de certification des comptes ne consiste pas à garantir la viabilité ou la qualité de la gestion de votre société<sup>288</sup>.

<sup>289</sup>Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel tout au long de cet audit. En outre :

- il identifie et évalue les risques que les comptes consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définit et met en œuvre des procédures d'audit face à ces risques, et recueille des éléments qu'il estime suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- il prend connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne ;
- il apprécie le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, ainsi que les informations les concernant fournies dans les comptes consolidés ;
- il apprécie le caractère approprié de l'application par la direction de la convention comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments collectés, l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la capacité de la société<sup>290</sup> à poursuivre son exploitation. Cette appréciation s'appuie sur les éléments collectés jusqu'à la date de son rapport, étant toutefois rappelé que des circonstances ou événements ultérieurs pourraient mettre en cause la continuité d'exploitation. S'il conclut à l'existence d'une incertitude significative, il attire l'attention des lecteurs de son rapport sur les informations fournies dans les comptes consolidés au sujet de cette incertitude ou, si

---

<sup>288</sup> À modifier selon la nature de l'entité : association, FCP, ...

<sup>289</sup> La description détaillée des responsabilités du commissaire aux comptes, surlignée dans cet exemple, peut aussi figurer en annexe du rapport. Dans ce cas, il convient de :

- substituer à cette description détaillée la phrase suivante : « Une description plus détaillée de nos responsabilités de commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes consolidés figure dans l'annexe du présent rapport et en fait partie intégrante. » et ;
- insérer une annexe au rapport intitulée « Description détaillée des responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes » reprenant cette partie grisée.

<sup>290</sup> À modifier selon la nature de l'entité : association, FCP, ...

ces informations ne sont pas fournies ou ne sont pas pertinentes, il formule une certification avec réserve ou un refus de certifier ;

- il apprécie la présentation d'ensemble des comptes consolidés et évalue si les comptes consolidés reflètent les opérations et événements sous-jacents de manière à en donner une image fidèle ;
- concernant l'information financière des personnes ou entités comprises dans le périmètre de consolidation, il collecte des éléments qu'il estime suffisants et appropriés pour exprimer une opinion sur les comptes consolidés. Il est responsable de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit des comptes consolidés ainsi que de l'opinion exprimée sur ces comptes.

#### B) *En cas d'impossibilité de certifier*

##### **Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes consolidés**

Il nous appartient d'effectuer un audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France et d'établir un rapport sur les comptes consolidés.

Nous avons réalisé notre mission dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du ... *[date du début de l'exercice]* à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

#### 17.22 Dans les rapports sur les comptes des entités d'intérêt public (sociétés) et des sociétés de financement

##### 17.22.1 *Comptes annuels*

La formulation préconisée par la CNCC pour la rédaction de cette partie du rapport est la suivante :

#### A) *En cas de certification, de réserve ou de refus de certifier*

##### **Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

###### ***Objectif et démarche d'audit***

Il nous appartient d'établir un rapport sur les comptes annuels. Notre objectif est d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, sans toutefois garantir qu'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel permet de systématiquement détecter toute anomalie significative. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes prennent en se fondant sur ceux-ci.

Comme précisé par l'article L.823-10-1 du code de commerce, notre mission de certification des comptes ne consiste pas à garantir la viabilité ou la qualité de la gestion de votre société.

<sup>291</sup>Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel tout au long de cet audit. En outre :

- il identifie et évalue les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définit et met en œuvre des procédures d'audit face à ces risques, et recueille des éléments qu'il estime suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- il prend connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne ;
- il apprécie le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, ainsi que les informations les concernant fournies dans les comptes annuels ;
- il apprécie le caractère approprié de l'application par la direction de la convention comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments collectés, l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Cette appréciation s'appuie sur les éléments collectés jusqu'à la date de son rapport, étant toutefois rappelé que des circonstances ou événements ultérieurs pourraient mettre en cause la continuité d'exploitation. S'il conclut à l'existence d'une incertitude significative, il attire l'attention des lecteurs de son rapport sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas fournies ou ne sont pas pertinentes, il formule une certification avec réserve ou un refus de certifier ;
- il apprécie la présentation d'ensemble des comptes annuels et évalue si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents de manière à en donner une image fidèle.

---

<sup>291</sup> La description détaillée des responsabilités du commissaire aux comptes, surlignée dans cet exemple, peut aussi figurer en annexe du rapport. Dans ce cas, il convient de :

- substituer à cette description détaillée la phrase suivante : « Une description plus détaillée de nos responsabilités de commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels figure dans l'annexe du présent rapport et en fait partie intégrante. » et ;
- insérer une annexe au rapport intitulée « Description détaillée des responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes » reprenant cette partie grisée.

### ***Rapport au comité d'audit***<sup>292</sup>

Nous remettons un rapport au comité d'audit<sup>292</sup> [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]<sup>293</sup> qui présente notamment l'étendue des travaux d'audit et le programme de travail mis en œuvre, ainsi que les conclusions découlant de nos travaux. Nous portons également à sa connaissance, le cas échéant, les faiblesses significatives du contrôle interne que nous avons identifiées pour ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

<sup>294</sup>Parmi les éléments communiqués dans le rapport au comité d'audit<sup>292</sup> figurent les risques d'anomalies significatives, que nous jugeons avoir été les plus importants pour l'audit des comptes annuels de l'exercice et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit, qu'il nous appartient de décrire dans le présent rapport.

Nous fournissons également au comité d'audit<sup>292</sup> [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]<sup>293</sup> la déclaration prévue par l'article 6 du règlement (UE) n° 537-2014<sup>295</sup> confirmant notre indépendance, au sens des règles applicables en France telles qu'elles sont fixées notamment par les articles L.822-10 à L.822-14 du code de commerce et dans le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes. Le cas échéant, nous nous entretenons avec le comité d'audit<sup>292</sup> [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]<sup>293</sup> des risques pesant sur notre indépendance et des mesures de sauvegarde appliquées.

## **B) En cas d'impossibilité de certifier**

### **Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels**

Il nous appartient d'effectuer un audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France et d'établir un rapport sur les comptes annuels.

### ***Rapport au comité d'audit***<sup>292</sup>

Nous remettons un rapport au comité d'audit<sup>292</sup> [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]<sup>296</sup> qui présente notamment l'étendue des travaux d'audit et le programme de travail mis en œuvre, ainsi que les conclusions découlant de nos travaux. Nous portons

---

<sup>292</sup> Dans l'attente d'une réponse de la Chancellerie, la CNCC considère que lorsque l'EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit parce qu'elle bénéficie de l'exemption prévue par le 4° de l'article L.823-20 du code de commerce, le rapport (au comité d'audit) prévu par l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 et l'article L.823-16 du code de commerce est adressé à l'organe constitué en interne à l'entité et exerçant les missions du comité spécialisé, qui peut être l'organe chargé de l'administration ou l'organe de surveillance (4°). Il convient donc d'adapter la désignation de l'organe, le cas échéant.

<sup>293</sup> Ou « au conseil d'administration / de surveillance remplissant les fonctions du comité d'audit ».

<sup>294</sup> Ce paragraphe n'est pas applicable aux sociétés de financement.

<sup>295</sup> Article L.823-16 du code de commerce pour les sociétés de financement.

<sup>296</sup> Ou « au conseil d'administration / de surveillance remplissant les fonctions du comité d'audit ».

également à sa connaissance, le cas échéant, les faiblesses significatives du contrôle interne que nous avons identifiées pour ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Parmi les éléments communiqués dans le rapport au comité d'audit<sup>297</sup> figurent les risques d'anomalies significatives, que nous jugeons avoir été les plus importants pour l'audit des comptes annuels de l'exercice et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit, qu'il nous appartient de décrire dans le présent rapport.

Nous fournissons également au comité d'audit<sup>297</sup> [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]<sup>298</sup> la déclaration prévue par l'article 6 du règlement (UE) n° 537-2014 confirmant notre indépendance, au sens des règles applicables en France telles qu'elles sont fixées notamment par les articles L.822-10 à L.822-14 du code de commerce et dans le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes. Le cas échéant, nous nous entretenons avec le comité d'audit<sup>297</sup> [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]<sup>298</sup> des risques pesant sur notre indépendance et des mesures de sauvegarde appliquées.

#### 17.22.2 Comptes consolidés

La formulation préconisée par la CNCC pour la rédaction de cette partie du rapport est la suivante :

##### A) *En cas de certification, de réserve ou de refus de certifier*

### **Responsabilités des commissaires aux comptes relatives à l'audit des comptes consolidés**

#### ***Objectif et démarche d'audit***

Il nous appartient d'établir un rapport sur les comptes consolidés. Notre objectif est d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes consolidés pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, sans toutefois garantir qu'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel permet de systématiquement détecter toute anomalie significative. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes prennent en se fondant sur ceux-ci.

---

<sup>297</sup> Dans l'attente d'une réponse de la Chancellerie, la CNCC considère que lorsque l'EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit parce qu'elle bénéficie de l'exemption prévue par le 4° de l'article L.823-20 du code de commerce, le rapport (au comité d'audit) prévu par l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 et l'article L.823-16 du code de commerce est adressé à l'organe constitué en interne à l'entité et exerçant les missions du comité spécialisé, qui peut être l'organe chargé de l'administration ou l'organe de surveillance (4°). Il convient donc d'adapter la désignation de l'organe, le cas échéant.

<sup>298</sup> Ou « au conseil d'administration / de surveillance remplissant les fonctions du comité d'audit ».

Comme précisé par l'article L.823-10-1 du code de commerce, notre mission de certification des comptes ne consiste pas à garantir la viabilité ou la qualité de la gestion de votre société.

<sup>299</sup> Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel tout au long de cet audit. En outre :

- il identifie et évalue les risques que les comptes consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définit et met en œuvre des procédures d'audit face à ces risques, et recueille des éléments qu'il estime suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- il prend connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne ;
- il apprécie le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, ainsi que les informations les concernant fournies dans les comptes consolidés ;
- il apprécie le caractère approprié de l'application par la direction de la convention comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments collectés, l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Cette appréciation s'appuie sur les éléments collectés jusqu'à la date de son rapport, étant toutefois rappelé que des circonstances ou événements ultérieurs pourraient mettre en cause la continuité d'exploitation. S'il conclut à l'existence d'une incertitude significative, il attire l'attention des lecteurs de son rapport sur les informations fournies dans les comptes consolidés au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas fournies ou ne sont pas pertinentes, il formule une certification avec réserve ou un refus de certifier ;
- il apprécie la présentation d'ensemble des comptes consolidés et évalue si les comptes consolidés reflètent les opérations et événements sous-jacents de manière à en donner une image fidèle ;
- concernant l'information financière des personnes ou entités comprises dans le périmètre de consolidation, il collecte des éléments qu'il estime suffisants et appropriés pour exprimer une opinion sur les comptes consolidés. Il est responsable de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit des comptes consolidés ainsi que de l'opinion exprimée sur ces comptes.

---

<sup>299</sup> La description détaillée des responsabilités du commissaire aux comptes, surlignée dans cet exemple, peut aussi figurer en annexe du rapport. Dans ce cas, il convient de :

- substituer à cette description détaillée la phrase suivante : « Une description plus détaillée de nos responsabilités de commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes consolidés figure dans l'annexe du présent rapport et en fait partie intégrante. » et ;
- insérer une annexe au rapport intitulée « Description détaillée des responsabilités des commissaires aux comptes » reprenant cette partie grisée.

### ***Rapport au comité d'audit***<sup>300</sup>

Nous remettons un rapport au comité d'audit<sup>300</sup> [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]<sup>301</sup> qui présente notamment l'étendue des travaux d'audit et le programme de travail mis en œuvre, ainsi que les conclusions découlant de nos travaux. Nous portons également à sa connaissance, le cas échéant, les faiblesses significatives du contrôle interne que nous avons identifiées pour ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

<sup>302</sup>Parmi les éléments communiqués dans le rapport au comité d'audit<sup>300</sup> figurent les risques d'anomalies significatives, que nous jugeons avoir été les plus importants pour l'audit des comptes consolidés de l'exercice et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit, qu'il nous appartient de décrire dans le présent rapport.

Nous fournissons également au comité d'audit<sup>300</sup> [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]<sup>301</sup> la déclaration prévue par l'article 6 du règlement (UE) n° 537-2014<sup>303</sup> confirmant notre indépendance, au sens des règles applicables en France telles qu'elles sont fixées notamment par les articles L.822-10 à L.822-14 du code de commerce et dans le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes. Le cas échéant, nous nous entretenons avec le comité d'audit<sup>300</sup> [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]<sup>301</sup> des risques pesant sur notre indépendance et des mesures de sauvegarde appliquées.

## **B) *En cas d'impossibilité de certifier***

### **Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes consolidés**

Il nous appartient d'effectuer un audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France et d'établir un rapport sur les comptes consolidés.

### ***Rapport au comité d'audit***<sup>300</sup>

Nous remettons un rapport au comité d'audit<sup>300</sup> [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]<sup>301</sup> qui présente notamment l'étendue des travaux d'audit et le programme de travail mis en œuvre, ainsi que les conclusions découlant de nos travaux. Nous portons également à sa connaissance, le cas échéant, les faiblesses significatives du contrôle

---

<sup>300</sup> Dans l'attente d'une réponse de la Chancellerie, la CNCC considère que lorsque l'EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit parce qu'elle bénéficie de l'exemption prévue par le 4° de l'article L.823-20 du code de commerce, le rapport (au comité d'audit) prévu par l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 et l'article L.823-16 du code de commerce est adressé à l'organe constitué en interne à l'entité et exerçant les missions du comité spécialisé, qui peut être l'organe chargé de l'administration ou l'organe de surveillance (4°). Il convient donc d'adapter la désignation de l'organe, le cas échéant.

<sup>301</sup> Ou « au conseil d'administration / de surveillance remplissant les fonctions du comité d'audit ».

<sup>302</sup> Ce paragraphe ne s'applique pas aux sociétés de financement.

<sup>303</sup> Article L.823-16 du code de commerce pour les sociétés de financement.

interne que nous avons identifiées pour ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Parmi les éléments communiqués dans le rapport au comité d'audit<sup>304</sup> figurent les risques d'anomalies significatives, que nous jugeons avoir été les plus importants pour l'audit des comptes consolidés de l'exercice et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit, qu'il nous appartient de décrire dans le présent rapport.

Nous fournissons également au comité d'audit<sup>304</sup> [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]<sup>305</sup> la déclaration prévue par l'article 6 du règlement (UE) n° 537-2014 confirmant notre indépendance, au sens des règles applicables en France telles qu'elles sont fixées notamment par les articles L.822-10 à L.822-14 du code de commerce et dans le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes. Le cas échéant, nous nous entretenons avec le comité d'audit<sup>304</sup> [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]<sup>305</sup> des risques pesant sur notre indépendance et des mesures de sauvegarde appliquées.

---

<sup>304</sup> Dans l'attente d'une réponse de la Chancellerie, la CNCC considère que lorsque l'EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit parce qu'elle bénéficie de l'exemption prévue par le 4° de l'article L.823-20 du code de commerce, le rapport (au comité d'audit) prévu par l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 et l'article L.823-16 du code de commerce est adressé à l'organe constitué en interne à l'entité et exerçant les missions du comité spécialisé, qui peut être l'organe chargé de l'administration ou l'organe de surveillance (4°). Il convient donc d'adapter la désignation de l'organe, le cas échéant.

<sup>305</sup> Ou « au conseil d'administration / de surveillance remplissant les fonctions du comité d'audit ».