

LIVRE BLANC COMPTABLE



EXTRAIT GRATUIT DU MÉMENTO AUDIT

Missions d'audit légal dans les petites entreprises



EDITIONS
FRANCIS LEFEBVRE

Lefebvre Dalloz

Missions d'audit légal dans les petites entreprises

Dans ce livre blanc, nous présenterons tout d'abord les textes légaux et réglementaires permettant de définir l'audit légal des petites entreprises, puis nous aborderons plus précisément les situations dans lesquelles cet audit peut s'appliquer ainsi que les normes d'exercice professionnelles à mettre en œuvre.

Plan du chapitre

§§

SECTION 1 Environnement légal et réglementaire		A. Principes généraux communs	47500
A. Textes légaux et réglementaires	47050	B. Audit proportionné des comptes	47700
B. Situations visées par les NEP 911 et 912	47100	C. Établissement du rapport sur les risques lorsque le mandat est limité à trois exercices	48050
SECTION 2 Nature et étendue de la mission	47400	D. Diligences et rapports dont le commissaire aux comptes est dispensé lorsqu'il est nommé pour trois exercices	48350
SECTION 3 Mise en œuvre de la mission	47470	E. Rapport sur les comptes	48450
		F. Autres diligences légales	48600

SECTION 1

Environnement légal et réglementaire

A. Textes légaux et réglementaires

Contexte et textes applicables La loi 2019-486 du 22 mai 2019, dite « loi Pacte », et le décret 2019-514 du 24 mai 2019 introduisent de nouveaux seuils concernant la désignation obligatoire d'un commissaire aux comptes afin de s'aligner sur les seuils fixés au niveau européen par la directive comptable 2013/34/UE du 26 juin 2013 et prévoient par ailleurs un nouveau dispositif concernant l'obligation de nommer un commissaire aux comptes dans les « petits groupes » (voir n° 1871s.).

Dans ce contexte, le législateur a créé une nouvelle mission qui peut être confiée volontairement au commissaire aux comptes par les sociétés non tenues d'en désigner un et qui peut également s'appliquer dans le cadre du nouveau dispositif concernant les « petits groupes ». La **durée du mandat** de cette nouvelle mission est de trois exercices au lieu de six, le commissaire aux comptes est dispensé de certaines vérifications spécifiques et il doit par ailleurs établir un nouveau rapport sur les risques auxquels est exposée la société contrôlée (C. com. art. L 823-3-2, L 823-12-1 et L 823-12-2). Cette mission est communément désignée « **mission Alpe** » (audit légal petites entreprises). Ce **choix** reste **optionnel** et n'exclut pas la possibilité pour la société concernée de choisir plutôt une mission de certification avec un mandat de six exercices.

En outre, depuis le 21 juillet 2019, lorsque les **associés** ou actionnaires d'une SA, SCA, SARL, SAS, SNC ou SCS représentant au moins le **tiers du capital social** en font la **demande motivée**, les sociétés précitées sont désormais **tenues** de nommer un commissaire aux comptes pour un mandat de trois exercices, et donc pour une mission Alpe (C. com. art. L 225-218 pour les SA, L 226-6 pour les SCA, L 223-35 pour les SARL, L 227-9-1 pour les SAS, L 221-9 pour les SNC et sur renvoi de l'art. L 222-2 pour les SCS modifiés par la loi 2019-744 du 19-7-2019 de simplification, de clarification et d'actualisation du droit des sociétés).

47051 Les diligences et le formalisme qui s'attachent à cette nouvelle mission Alpe sont définis par une nouvelle norme d'exercice professionnel, la **NEP 911** « Mission du commissaire aux comptes nommé pour **trois exercices** prévue à l'article L 823-12-1 du Code de commerce », homologuée par arrêté du 6 juin 2019 et publiée au JO du 12 juin 2019. Par ailleurs, une « petite entreprise » pouvant toujours confier un mandat de six exercices à son commissaire aux comptes, une nouvelle NEP a été homologuée par l'arrêté précité, il s'agit de la **NEP 912** « Mission du commissaire aux comptes nommé pour **six exercices** dans des petites entreprises ».

B. Situations visées par les NEP 911 et 912

47100 Selon les NEP 911 et 912, une « **petite entreprise** » est une personne ou entité qui ne dépasse pas, à la clôture d'un exercice social, deux des trois **critères** suivants (NEP précitées § 1) :

- total du bilan : 4 millions d'euros ;
- montant du chiffre d'affaires hors taxe : 8 millions d'euros ;
- nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : 50.

Ces seuils sont également ceux définis par le décret 2019-514 du 24 mai 2019 fixant les seuils de désignation des commissaires aux comptes des sociétés commerciales (voir n° 1871 s.).

Situations dans lesquelles le commissaire aux comptes est nommé pour trois exercices dans une petite entreprise (NEP 911)

47110 L'article L 823-3-2 du Code de commerce dispose que, par dérogation au premier alinéa de l'article L 823-3, une société peut décider de limiter la durée de son mandat à trois exercices lorsque le commissaire aux comptes est désigné par cette dernière :

- soit de manière volontaire (voir n° 47150) ;
- soit en application des premier ou dernier alinéa de l'article L 823-2-2 du Code de commerce (dispositif dit « des petits groupes » ; voir n° 47200).

Si la société fait le choix de limiter le mandat à trois exercices, l'assemblée générale devra dans une **résolution claire** préciser que la mission confiée est une mission de trois exercices car, dans tous ces cas, il est également possible de confier au commissaire aux comptes une mission de six exercices, et à défaut de précision contraire c'est le principe de nomination sur six exercices qui s'applique (Bull. CNCC n° 195-2019, Communiqué loi Pacte – Dispositions relatives aux commissaires aux comptes – 23-5-2019).

La Commission des études juridiques de la CNCC s'est prononcée sur le cas particulier d'une société qui aurait omis de désigner un commissaire aux comptes en 2018 et qui souhaiterait régulariser la situation en 2020 en désignant un commissaire aux comptes pour un mandat Alpe de trois exercices tout en lui confiant une mission complémentaire sur les exercices précédents (voir n° 2185-2).

47120 En outre, si les **dispositions statutaires** d'une société fixent la durée du mandat du commissaire aux comptes à six exercices, la CNCC considère qu'à défaut de modification de ladite disposition statutaire, il est impossible de déroger à cette durée et, par conséquent, de désigner un commissaire aux comptes pour une durée de trois exercices pour la réalisation de la mission Alpe (CNCC, Questions/réponses relatives à la loi Pacte – Octobre 2020, Question Pacte 8.2 – Bull CNCC n° 199-2020 – EJ 2019-64). Dès lors, soit la société modifie ses statuts préalablement à la désignation du commissaire aux comptes afin de pouvoir limiter son mandat à trois exercices, soit la durée du mandat est maintenue à six exercices.

47150 **Commissaire aux comptes désigné sur une base volontaire par une société qualifiée de « petite entreprise »** En l'absence d'obligation légale de nommer un commissaire aux comptes pour six exercices, une « petite entreprise » peut

décider volontairement de nommer un commissaire aux comptes et si elle est constituée sous forme de société, elle a la possibilité de limiter la durée du mandat de ce dernier à trois exercices (C. com. art. L 823-3-2 et NEP 911 § 2). Dans cette situation, la NEP 911 s'applique.

A contrario, si cette « petite entreprise » n'est pas une société, la durée du mandat du commissaire aux comptes nommé sur une base volontaire ne peut pas être réduite et doit donc être de six exercices c'est alors la NEP 912 qui s'applique (voir n° 47350).

Pour plus de détails sur les entités ayant l'obligation légale de désigner un commissaire aux comptes, voir n° 1871 s.

Commissaire aux comptes désigné par une société en application du dispositif « petit groupe » Une personne ou entité « tête de groupe » a l'obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes si elle remplit les critères définis à l'article L 823-2-2 du Code de commerce.

47200

Conformément aux dispositions de l'article L 823-2-2 du Code de commerce, une personne ou entité « tête de groupe » est une personne ou une entité :

- non astreinte à publier des comptes consolidés ;
- ne répondant pas à la définition d'une entité d'intérêt public (EIP) ;
- et qui forme avec les sociétés qu'elle contrôle un ensemble dépassant, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants (C. com. art. D 823-1 et D 221-5) :
- total cumulé de leurs bilans : 4 millions d'euros ;
- montant cumulé de leurs chiffres d'affaires hors taxe : 8 millions d'euros ;
- nombre moyen cumulé de salariés employés au cours de l'exercice : 50.

Le total cumulé du bilan, le montant cumulé hors taxe du chiffre d'affaires et le nombre moyen cumulé de salariés sont déterminés en additionnant le total du bilan, le montant hors taxe du chiffre d'affaires et le nombre moyen de salariés définis conformément aux dispositions de l'article D 123-200 du Code de commerce (C. com. art. D 823-1).

Sur les modalités de calcul des seuils, voir n° 1871.

La notion de contrôle s'entend du contrôle direct ou indirect au sens de l'article L 233-3 du Code de commerce (NEP 911 § 3).

Une personne ou une entité tête de groupe est **tenue de désigner** au moins un commissaire aux comptes si elle remplit les critères définis ci-avant, mais elle est **exemptée** de cette obligation si elle est elle-même contrôlée par une personne ou une entité qui a désigné un commissaire aux comptes (C. com. art. L 823-2-2, al. 2).

Pour plus de détails sur la notion de « petit groupe », voir également n° 1871 s.

Si cette « tête de groupe » est une **société** répondant à la définition de petite entreprise, elle **peut choisir** de limiter le mandat de son commissaire aux comptes à trois exercices et ce dernier met alors en œuvre les diligences définies par la NEP 911 (C. com. art. L 823-3-2 et NEP 911 § 3).

Si cette entité tête de groupe est une petite entreprise qui n'a **pas** la forme de **société**, la durée du mandat est obligatoirement de six exercices et c'est alors la NEP 912 qui s'applique (voir n° 47350).

Les **sociétés contrôlées** par une entité tête de groupe ont également l'obligation de désigner au moins un commissaire aux comptes lorsqu'elles dépassent, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants (C. com. art. L 823-2-2, al. 3 et D 823-1-1, al. 1) :

- total du bilan : 2 millions d'euros ;
- montant du chiffre d'affaires hors taxe : 4 millions d'euros ;
- nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : 25.

Ces sociétés contrôlées **peuvent alors choisir** de limiter le mandat du commissaire aux comptes à une durée de trois exercices et cette mission est alors réalisée conformément à la NEP 911 (C. com. art. L 823-3-2 et NEP 911 § 4).

Si la société choisit de nommer un commissaire aux comptes sur six exercices, c'est alors la NEP 912 qui s'applique.

Sort du mandat Alpe en cas de dépassement des seuils propres à une entité

47210

En cas de dépassement des seuils de nomination du commissaire aux comptes propres à une entité pendant un mandat Alpe de trois exercices, ce mandat se poursuit jusqu'à son terme selon les modalités de la mission Alpe prévues à l'article L 823-12-1 du Code de commerce. La durée du mandat reste donc de trois exercices et ce n'est qu'à l'expiration du mandat Alpe que devra être désigné un commissaire aux comptes pour une durée de six exercices en application du premier alinéa de l'article L 823-3 du Code de commerce (CNCC Questions/Réponses relatives à l'application de la loi Pacte – Octobre 2020, question Pacte 8.3 – EJ 2019-58).

47250 Commissaire aux comptes désigné à la demande des associés ou actionnaires représentant au moins le tiers du capital social En outre, lorsque les associés ou actionnaires d'une SA, SCA, SARL, SAS, SNC ou SCS représentant au moins le tiers du capital social en font la demande motivée, les sociétés précitées sont désormais **tenues de nommer un commissaire aux comptes pour un mandat de trois exercices**, et donc pour une mission Alpe (C. com. art. L 225-218 pour les SA, L 226-6 pour les SCA, L 223-35 pour les SARL, L 227-9-1 pour les SAS, L 221-9 pour les SNC et sur renvoi de l'art. L 222-2 pour les SCS).

47300 Cas particulier des mandats en cours La NEP 911 est également applicable aux mandats de commissaires aux comptes en cours qui se poursuivent jusqu'à leur terme selon les modalités de la mission Alpe dans le respect des conditions fixées par l'article 20 de la loi 2019-486 du 22 mai 2019, dite « loi Pacte » (NEP 911 § 5). En effet, les sociétés, quelles que soient leurs formes (SA, SCA, SE, SAS, SARL, SNC, SCS), qui ne dépassent pas, pour le dernier exercice clos antérieurement à l'entrée en vigueur de l'article 20 de la loi dite « loi Pacte », les seuils fixés par le décret 2019-514 du 24 mai 2019 pour deux des trois critères de total bilan, de chiffre d'affaires ou de nombre moyen de salariés (4/8/50) peuvent, **en accord avec leur commissaire aux comptes**, choisir que ce dernier exécute son mandat jusqu'à son terme selon les modalités définies à l'article L 823-12-1 du Code de commerce, à savoir selon les modalités de la mission Alpe (Loi précitée art. 20, II). Le mandat se poursuit donc jusqu'à sa date d'expiration mais selon de nouvelles modalités.

Cette **faculté d'exécuter** la mission du commissaire aux comptes selon les modalités de la mission Alpe jusqu'au terme de son mandat est **offerte pour chacun des exercices du mandat en cours**. Ce choix peut donc librement intervenir, en accord avec le commissaire aux comptes, au cours des deuxième, troisième, quatrième, cinquième et sixième exercices, s'il n'a pas été opéré au cours du premier exercice du mandat (CNCC Questions/réponses relatives à la loi Pacte – octobre 2020, question Pacte 1.10 – EJ 2019-76).

La CNCC précise que c'est la « **direction** » de la société qui peut décider de faire évoluer, pour la durée restant à courir du mandat, l'exercice de la mission selon les modalités Alpe, en accord avec le commissaire aux comptes (CNCC Questions/réponses relatives à la loi Pacte – octobre 2020, question 8.1 – Bull. CNCC n° 200-2020 – EJ 2019-104).

À notre avis, ce changement des modalités de mise en œuvre de la mission en accord avec le commissaire aux comptes sera à formaliser dans une nouvelle **lettre de mission**.

Situations dans lesquelles le commissaire aux comptes est nommé pour six exercices dans une petite entreprise (NEP 912)

47350 Comme indiqué ci-dessus, la mission Alpe sur trois exercices est optionnelle et elle n'exclut pas la possibilité de choisir une certification avec un mandat de six exercices. La NEP 912 s'applique pour l'intervention du commissaire aux comptes dans les « petites entreprises » définies au n° 47100 lorsque le mandat est d'une durée de six exercices. Les situations visées par cette norme peuvent couvrir la désignation d'un commissaire aux comptes par une petite entreprise en l'absence d'obligation légale, donc sur une **base volontaire**, ou en application du dispositif « **petit groupe** » dans l'entité tête de groupe et les sociétés contrôlées par cette dernière.

À titre d'exemple, une SA répondant à la définition d'une « petite entreprise » et n'ayant pas l'obligation légale de désigner un commissaire aux comptes peut en nommer un sur une base volontaire et lui confier :

- soit une mission pour un mandat de six exercices (NEP 912) ;
- soit une mission pour un mandat de trois exercices (NEP 911).

De même, une SAS qualifiée de « petite entreprise », et désignant un commissaire aux comptes en raison de sa qualité de société « tête de groupe » en application du premier alinéa de l'article L 823-2-2 du Code de commerce, peut choisir de le désigner sur une durée de trois ou six exercices.

La dérogation prévue à l'article L 823-3-2 du Code de commerce qui permet de réduire la durée du mandat du commissaire aux comptes à trois exercices au lieu de six ne **s'applique qu'aux sociétés**. Ainsi, pour une « petite entreprise » qui n'est pas constituée sous forme de société et qui décide, malgré l'absence d'obligation légale, de désigner un commissaire aux comptes volontairement, le mandat de ce dernier est obligatoirement de six exercices (C. com. art. L 823-3-2 ; NEP 912 § 2).

Dans le cadre du dispositif « petit groupe », selon le même principe, une entité « tête de groupe » qui n'est pas une société ne peut pas limiter la durée du mandat du commissaire aux comptes à trois exercices (C. com. art. L 823-3-2 ; NEP 912 § 3).

Le paragraphe 5 de la NEP 912 dispose que le commissaire aux comptes peut appliquer la NEP 912 aux **mandats en cours** au 27 mai 2019 dans les sociétés, quelles que soient leurs formes, qui ne dépassent pas, pour le dernier exercice clos antérieurement à cette date, deux des trois critères définissant les petites entreprises (total du bilan de 4 millions d'euros, chiffres d'affaires de 8 millions d'euros et nombre moyen de salariés de 50), et qui en font le choix en accord avec lui.

À notre avis, ce choix du commissaire aux comptes d'appliquer la NEP 912 aux mandats en cours sera à formaliser dans une nouvelle **lettre de mission**.

SECTION 2

Nature et étendue de la mission

La nature et l'étendue de la mission du commissaire aux comptes désigné au sein d'une petite entreprise diffèrent selon la durée de son mandat.

47400

Mission Alpe trois exercices Lorsque la durée du mandat du commissaire aux comptes est limitée à trois exercices, sa mission comprend toujours la **mission de certification** des comptes avec l'émission d'un rapport sur les comptes annuels et, le cas échéant, sur les comptes consolidés (C. com. art. L 823-12-1, al. 1, NEP 911 § 6).

47420

Les diligences à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes sont adaptées et proportionnées à la petite entreprise et elles sont définies par la NEP 911 qui est conçue comme une norme autonome (voir nos 47700 s.).

S'agissant du contenu du rapport sur les comptes, il respecte les dispositions prévues par la norme relative aux rapports sur les comptes du commissaire aux comptes (NEP 700) avec la possibilité d'adopter une rédaction succincte pour la justification des appréciations (voir n° 48550).

La principale nouveauté de cette mission consiste en l'établissement d'un **rapport identifiant les risques** financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée la société (voir nos 48050 s.). Pour une entité tête de groupe, ce rapport porte sur l'ensemble que la société forme avec les sociétés qu'elle contrôle.

Enfin, si la mission comprend toujours les diligences légales qui sont confiées au commissaire aux comptes par le législateur, elles sont cependant allégées puisque ce dernier est **dispensé de la réalisation de certaines diligences et rapports**, définis à l'article L 823-12-1 du Code de commerce comme le rapport spécial sur les conventions réglementées, l'attestation des personnes les mieux rémunérées, l'attestation mécénat ou la mention des prises de participation et de contrôle dans son rapport sur les comptes (voir n° 48400).

Pour autant, le commissaire aux comptes reste notamment **soumis** aux obligations relatives à la procédure d'alerte, au signalement des irrégularités, à la révélation des faits délictueux ou à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (voir nos 48650 s.).

Les spécificités de cette nouvelle mission Alpe se synthétisent comme suit :

47430

Mandat du commissaire aux comptes limité à trois exercices – Mission Alpe
Réalisation de la mission conformément à la NEP 911.
Nouveau rapport identifiant les risques financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée la société.
Mission de certification avec établissement d'un rapport sur les comptes annuels (et le cas échéant consolidés) et un audit proportionné.
Dispense de la réalisation de certaines diligences et rapports (conventions réglementées...).
La mission comprend les autres diligences légales confiées par le législateur avec notamment : <ul style="list-style-type: none"> – la vérification des documents adressés à l'organe statuant sur les comptes ; – la procédure d'alerte ; – le signalement des irrégularités et la révélation des faits délictueux ; – les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.

47450 Mission PE de six exercices La mission du commissaire aux comptes comprend la mission de certification des comptes annuels et, le cas échéant, des comptes consolidés ainsi que les autres diligences légales qui lui sont confiées par le législateur et qui donnent lieu, lorsque les textes légaux et réglementaires le prévoient, à des restitutions spécifiques (NEP 912 § 6).

Le rapport sur les risques n'est pas applicable lorsque le commissaire aux comptes intervient dans le cadre d'une mission PE de six exercices et le commissaire aux comptes n'est pas dispensé de certains rapports et diligences comme cela est prévu dans le cadre de la mission Alpe sur trois exercices. Il reste donc tenu de réaliser l'**ensemble des vérifications spécifiques** ainsi que le rapport spécial sur les conventions réglementées.

S'agissant des diligences d'audit à mettre en œuvre, elles sont définies par la NEP 912 et sont identiques à celles définies par la NEP 911.

SECTION 3

Mise en œuvre de la mission

47470 La mise en œuvre de la mission du commissaire aux comptes d'une petite entreprise est basée sur :

- des principes généraux communs (voir n^{os} 47500 s.) ;
- un audit proportionné des comptes (voir n^{os} 47700 s.) ;
- l'établissement d'un rapport sur les risques applicable uniquement lorsque le mandat est limité à trois exercices (voir n^{os} 48050 s.) ;
- des dispenses de certaines diligences et rapports lorsque le mandat est limité à trois exercices (voir n^{os} 48350 s.) ;
- l'établissement d'un rapport sur les comptes (voir n^{os} 48450 s.) ;
- la réalisation des autres diligences légales (voir n^{os} 48600 s.).

A. Principes généraux communs

47500 Respect des règles déontologiques Le commissaire aux comptes respecte les dispositions du Code de déontologie de la profession. Il réalise sa mission conformément aux textes légaux et réglementaires et, s'agissant des normes d'exercice professionnel, à la NEP 911 ou NEP 912 en fonction de la mission pour laquelle il est désigné (NEP 911 et 912 § 7). Ainsi, les règles d'incompatibilité, d'interdictions et d'indépendance définies par les articles L 822-10, L 822-11, L 822-11-3, L 822-12 et L 822-13 du Code de commerce sont applicables que le commissaire aux comptes soit désigné sur trois ou six exercices (voir n^{os} 3500 s.).

47550 Esprit critique Tout au long de sa mission, le commissaire aux comptes fait preuve d'esprit critique. Ainsi, il évalue de façon critique la validité des éléments collectés au cours de ses travaux et reste attentif aux informations qui contredisent ou remettent en cause la fiabilité des éléments obtenus (NEP 911 et 912 § 8).

47600 Jugement professionnel Le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux, proportionnés à la taille et à la complexité de l'entité, nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes et, lorsqu'il est désigné pour trois exercices, pour établir son rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion (NEP 911 et 912 § 9).

Pour plus de détails sur le rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion, voir n^{os} 48050 s.

47650 Implication du signataire Le commissaire aux comptes veille à être compris du dirigeant quant à l'objectif de sa mission et aux modalités pratiques de sa réalisation. Lorsque le commissaire aux comptes fait appel à des collaborateurs, il veille à rester l'interlocuteur principal du dirigeant, notamment pour la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et la restitution des conclusions des travaux mis en œuvre (NEP 911 et 912 § 10).

Application du barème d'heures La mission Alpe est soumise au barème d'heures de travail prévu à l'article R 823-12 du Code de commerce puisque les sociétés auxquelles elle s'adresse n'entrent pas dans le champ des exemptions prévues à l'article R 823-17 du même code.

47670

En application de l'article R 823-14 du Code de commerce, si le nombre d'heures de travail normalement nécessaires à la réalisation du programme de travail apparaît excessif ou insuffisant, le commissaire aux comptes peut saisir le président de la compagnie régionale d'une demande de dérogation à ce nombre d'heures, (Bull. CNCC n° 198-2020 – CNP 2019-08 b, questions sur la mission Alpe (NEP 911) et les diligences du commissaire aux comptes, juill. 2020).

B. Audit proportionné des comptes

L'objectif des NEP 911 et 912 est de permettre de réaliser un audit des comptes **proportionné** à la taille et à la complexité des petites entreprises avec l'émission d'une « **assurance raisonnable** » que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

47700

L'assurance raisonnable est une assurance élevée mais non absolue du fait des limites de l'audit qui résultent notamment de l'utilisation des techniques de sondages, des limites inhérentes au contrôle interne, et du fait que la plupart des éléments collectés au cours de la mission conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes. Le commissaire aux comptes est vigilant sur tout événement ou circonstance susceptible de mettre en cause la **continuité d'exploitation** et apprécie si l'établissement des comptes dans une perspective de continuité d'exploitation est approprié (NEP 911 et 912 § 14).

Lorsque l'entité a **recours aux services d'un expert-comptable**, le commissaire aux comptes prend contact avec l'expert-comptable pour s'informer du contenu de la mission qui lui a été confiée. S'il envisage d'utiliser les **travaux de l'expert-comptable**, le commissaire aux comptes se fait communiquer les travaux réalisés et apprécie s'ils peuvent contribuer à la formation de son opinion sur les comptes. En fonction de cette appréciation, il détermine les procédures d'audit supplémentaires dont la mise en œuvre lui paraît nécessaire (NEP 911 et 912 § 15).

Une mission régie par les NEP 911 et 912 comprend toujours les **étapes** suivantes :

- la prise de connaissance destinée à évaluer les risques d'anomalies significatives ;
- l'envoi d'une lettre de mission, au plus tard à l'issue de la prise de connaissance ;
- la rédaction d'un plan de mission ;
- la définition d'un seuil de signification ;
- la réalisation des procédures d'audit ;
- la finalisation de la mission.

Si les grandes étapes d'une mission réalisée selon les NEP 911 et 912 sont similaires à celle d'une mission d'audit légal dite « classique » sur six exercices, elles comprennent cependant un certain nombre d'**allègements**. Nous vous présentons ci-après les principaux d'entre eux pour ce qui relève de l'audit de comptes.

Prise de connaissance Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance suffisante de l'entité de son environnement dans le but d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes, qu'elles résultent d'erreurs ou de fraudes. Le commissaire aux comptes a recours en priorité aux **procédures analytiques** et aux **entretiens** qui peuvent être menés avec le dirigeant et le cas échéant les personnes appropriées au sein de l'entité (NEP 911 et 912 § 16 et 17).

47720

Le commissaire aux comptes prend ainsi connaissance :

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

Les procédures analytiques consistent à apprécier des informations financières à partir de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou

prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires et à partir de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

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

Pour ce qui est de l'environnement de contrôle, le commissaire aux comptes apprécie le **comportement** et l'**éthique** professionnels du dirigeant, ainsi que son implication dans le contrôle interne (NEP 911 et 912 § 16).

47730 Lorsque le commissaire aux comptes intervient au titre de la **première année de son mandat**, il vérifie que le bilan de clôture de l'exercice précédent repris pour l'ouverture du premier exercice dont il certifie les comptes ne contient pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice. Lorsque les comptes de l'exercice précédent ont fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes prend connaissance du **dossier de travail de son prédécesseur**, s'il l'estime nécessaire (NEP 911 et 912 § 20).

Dans le cadre d'un audit dit « classique », la NEP 510 impose la prise de connaissance du dossier de travail du prédécesseur dans ce contexte (§ 6 de la NEP) alors qu'il s'agit d'une possibilité dans le cadre des NEP 911 et 912.

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

Lorsque les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes le mentionne dans son rapport.

47750 **Lettre de mission** La lettre de mission définissant les termes et conditions de l'intervention peut porter sur les trois ou les six exercices du mandat du commissaire aux comptes, selon le cas. Elle sera adaptée en cours de mandat si ce dernier l'estime nécessaire.

Elle est établie au plus tard à l'issue de la connaissance de l'entité et de son environnement et le commissaire aux comptes demande à l'entité de confirmer par écrit son accord sur les termes et conditions exposés (NEP 911 et 912 § 11).

47800 **Plan de mission** Le commissaire aux comptes, après avoir pris connaissance de l'entité et de son environnement, consigne dans un plan de mission les informations obligatoires définies par les NEP (NEP 911 et 912 § 18) :

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

En revanche, comme le précise la CNCC, la NEP n'impose pas pour l'analyse du risque d'anomalies significatives :

- de détailler par assertions ;
- de distinguer en risque inhérent et en risque lié au contrôle.

Il n'est pas non plus prévu d'inclure dans le plan de mission la présomption de fraudes sur les revenus ou le principe de risques inhérents élevés qui requièrent une démarche d'audit particulière (CNCC, Décryptage mission Alpe, p. 7).

47850 **Seuil de signification** Le commissaire aux comptes détermine un seuil de signification selon son jugement professionnel et ce seuil reflète sa perception de ce qui peut

influencer le jugement des utilisateurs des comptes. Il est utilisé lors de la planification, de la réalisation des procédures d'audit et lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies détectées et non corrigées. Au cours de la mission, le commissaire aux comptes peut reconsidérer le seuil de signification s'il a connaissance de faits nouveaux ou d'évolutions de l'entité qui remettent en cause l'évaluation initiale de ce seuil (NEP 911 et 912 § 13).

47900

Procédures d'audit Le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre deux types de procédures d'audit : celles réalisées en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives (NEP 911 et 912 § 21 à 26) et celles qui sont mises en œuvre indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives (NEP 911 et 912 § 27 à 29).

1. Lorsque le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures d'audit à la suite de son évaluation du risque d'anomalies significatives, elles peuvent comprendre, selon son jugement professionnel :

- des tests de procédures ;
- des contrôles de substance consistant en des tests de détail et/ou des procédures analytiques ;
- une approche mixte utilisant à la fois des tests de procédures et des contrôles de substance (NEP 911 et 912 § 21).

Ainsi, comme le souligne la CNCC, le commissaire aux comptes reste juge de la stratégie d'audit à mettre en œuvre en réponse à son évaluation des risques et peut choisir, ou pas, de s'appuyer sur le contrôle interne de l'entité (Bull. CNCC n° 198-2020 – CNP 2019-08 b, questions sur la mission Alpe (NEP 911) et les diligences du commissaire aux comptes, juill. 2020).

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

- les procédures analytiques ;
- l'inspection des enregistrements ou des documents ;
- l'inspection des actifs corporels ;
- l'observation physique ;
- la demande d'information aux personnes internes ou externes de l'entité ;
- la demande de confirmation de tiers ;
- la vérification d'un calcul ;
- la réexécution d'un contrôle.

Pour plus de détails sur chaque technique de contrôle, voir NEP 911 et 912 § 22.

Le commissaire aux comptes détermine les méthodes appropriées de sélection des éléments à contrôler : il peut décider de contrôler tous les éléments s'ils sont en petits nombres, sélectionner des éléments spécifiques ou réaliser des sondages statistiques ou non statistiques (NEP 911 et 912 § 23).

Pour ce qui est des **confirmations directes**, le commissaire aux comptes qui intervient plusieurs semaines après la clôture de l'exercice peut les remplacer par le contrôle des encaissements, des factures fournisseurs reçues ou des règlements effectués sur la période subséquente (NEP 911 et 912 § 24).

Les NEP précitées permettent également au commissaire aux comptes de n'assister à l'**inventaire physique** que dans la mesure où il estime que les stocks sont significatifs ou présentent un risque d'anomalies significatives (NEP 911 et 912 § 26).

2. En revanche, le commissaire aux comptes doit réaliser un certain nombre de **diligences indépendamment de son évaluation du risque d'anomalies significatives**. Il en est ainsi des procédures ci-après (NEP 911 et 912 § 27 à 29) :

- contrôles de substance obligatoires pour chaque compte présentant un caractère significatif ;

Selon son jugement professionnel, le commissaire aux comptes peut décider de limiter ses travaux à des procédures analytiques ou à un nombre restreint de tests de détails.

- compréhension de la justification économique d'opérations importantes qui lui semblent être en dehors des activités ordinaires de l'entité, ou qui lui apparaissent inhabituelles eu égard à sa connaissance de l'entité et de son environnement ;
- évaluation de la conformité au référentiel comptable applicable pour la présentation des comptes, notamment pour la reconnaissance des produits et y compris les informations fournies en annexe ;
- rapprochement des comptes, y compris des informations fournies dans l'annexe avec les documents comptables dont ils sont issus ;
- vérification du report des montants figurant dans les comptes de l'exercice précédent, y compris dans l'annexe ;
- examen des rapprochements bancaires à la clôture de l'exercice ;
- examen des écritures d'inventaire ;

- identification et prise en compte des événements postérieurs à la clôture ;
- revue de la cohérence d'ensemble des comptes au regard des éléments collectés tout au long de l'audit.

47950 Finalisation de la mission La finalisation du dossier comprend les principales étapes suivantes :

- le traitement des **anomalies relevées** au cours de la mission ;

Au cours de la mission, le commissaire aux comptes communique en temps utile, au dirigeant de l'entité ou au niveau approprié de responsabilité, les anomalies qu'il a relevées autres que celles qui sont manifestement insignifiantes. Il demande la correction de ces anomalies. À la fin de la mission, le commissaire aux comptes récapitule les anomalies non corrigées, autres que celles qui sont manifestement insignifiantes ainsi que les anomalies non corrigées relevées au cours des exercices précédents et dont les effets perdurent. Il détermine si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives (NEP 911 et 912 § 30).

- les **déclarations écrites de la direction** : les NEP précitées ne prévoient l'obtention de déclarations écrites de la direction que si le commissaire aux comptes l'estime nécessaire. En effet, les NEP prévoient que le commissaire aux comptes peut, sur la base de son jugement professionnel, demander au dirigeant de lui confirmer par écrit certaines de ses déclarations orales si au titre d'un ou de plusieurs éléments à contrôler il estime que les procédures d'audit ne lui permettent pas d'obtenir les éléments probants nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes (NEP 911 et 912 § 31) ;

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

Si l'obtention d'une lettre d'affirmation n'est pas obligatoire dans le cadre de la mission Alpe et relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes, la CNCC rappelle toutefois (Bull. CNCC n° 198-2020 – CNP 2019-08 c, questions sur la mission Alpe (NEP 911) et les autres normes et obligations, juill. 2020)

– qu'il existe des situations où le seul élément collecté que le commissaire aux comptes est en droit d'attendre est une déclaration de la direction. Ce sera le cas par exemple pour l'identification de fraudes avérées ou suspectées. Ce sera également le cas pour obtenir la confirmation des intentions de la direction lorsque celles-ci sous-tendent les principales hypothèses retenues pour l'établissement des estimations comptables ;

– que la NEP 560 prévoit notamment d'interroger la direction sur sa connaissance de la survenance d'événements postérieurs à la clôture des comptes. Dans la mesure où ces déclarations constituent des éléments collectés importants et qu'il ne dispose pas d'autres éléments pour vérifier qu'il a identifié tous les événements concernés, le commissaire aux comptes demande à la direction une confirmation écrite qu'elle n'a connaissance d'aucun événement survenu depuis la date de clôture de l'exercice qui nécessiterait un traitement comptable ou une mention dans l'annexe et/ou dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

- **l'émission du rapport sur les comptes** et lorsque son mandat est limité à trois exercices, l'émission du rapport sur les risques : voir n° 48050 s. ;
- les **autres diligences** légales prévues par le législateur et confiées au commissaire aux comptes : voir n° 48600 s.

47980 Communications avec les organes mentionnés à l'article L 823-16 C'est selon son jugement professionnel et au moment qu'il juge approprié au regard de l'importance du sujet que le commissaire aux comptes porte à la connaissance du dirigeant ou d'un autre organe de direction ou de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe de surveillance (NEP 911 et 912 § 32)

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

Il doit toutefois communiquer par écrit les éléments importants relatifs à sa mission, lorsqu'il considère qu'une communication orale ne serait pas appropriée ou lorsque les dispositions légales ou réglementaires le prévoient spécifiquement.

Documentation des travaux Le commissaire aux comptes constitue son dossier de travail dans le respect de l'article R 823-10 du Code de commerce en l'adaptant à la taille et aux caractéristiques de l'entité contrôlée en tenant compte du principe de proportionnalité (NEP 911 et 912 § 53).

48000

Ce dossier permet à toute personne ayant une expérience dans la pratique de l'audit sans avoir participé à la mission d'être en mesure de comprendre la démarche adoptée, les travaux effectués, l'opinion émise et le rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion (NEP 911 et 912 § 54).

En particulier, le commissaire aux comptes formalise dans son dossier (NEP 911 et 912 § 55) :

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

C. Établissement du rapport sur les risques lorsque le mandat est limité à trois exercices

Lorsque la durée de son mandat est limitée à trois exercices, outre le rapport sur les comptes, le commissaire aux comptes établit, à destination des dirigeants, un rapport identifiant les risques financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée la société (C. com. art. L 823-12-1 modifié par la loi dite « loi Pacte »).

48050

Principes généraux

Identification des risques C'est dans le cadre de sa démarche de certification des comptes que le commissaire aux comptes identifie les risques financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée l'entité et qu'il estime d'une importance suffisante pour être portés à l'attention du dirigeant (NEP 911 § 34). En vue de l'élaboration de son rapport sur les risques, le commissaire aux comptes est attentif tout au long de sa mission de certification aux risques précités (NEP 911 § 34).

48100

Lorsque le commissaire aux comptes intervient dans une entité tête de groupe, voir n° 48250.

Forme et contenu du rapport La NEP 911 précise que le contenu et la forme du rapport sur les risques sont adaptés à l'entité :

48120

- selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes ;
- sur la base des risques financiers, comptables et de gestion identifiés lors des travaux mis en œuvre et que ce dernier estime d'une importance suffisante pour être portés à l'attention du dirigeant (NEP 911 § 47).

Selon la CNCC, les cas où une société n'est exposée à aucun risque financier, ni aucun risque comptable, ni aucun risque de gestion, doivent être rares et ne peuvent concerner que des sociétés sans activité, sans litiges et sans risque de cyber-sécurité. Néanmoins, dans un tel cas, rare et circonstancié, la CNCC considère que le commissaire aux comptes établit un rapport sur les risques qui ne fait état d'aucun risque (Bull. CNCC n° 197-2020 – CNP 2019-08 A : Questions sur le rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion, janv. 2020).

Le commissaire aux comptes s'assure également de la cohérence du rapport sur les risques avec l'opinion émise sur les comptes (NEP 911 § 48).

S'agissant de la cohérence entre d'une part la justification des appréciations figurant dans le rapport sur les comptes et d'autre part le rapport sur les risques, la CNCC rappelle que la justification des appréciations n'a pas pour objectif de porter à la connaissance des actionnaires les risques financiers, comptables et de gestion, mais de permettre au destinataire du rapport sur les comptes de mieux comprendre l'opinion émise par le commissaire aux comptes.

Elle considère donc que le commissaire aux comptes prend en considération les options retenues dans le choix des méthodes comptables ou dans leurs modalités de mise en œuvre ou les estimations comptables importantes ayant fait l'objet d'une justification des appréciations, qui « consiste en une

explicitation de celles-ci et, ce faisant, en une motivation de l'opinion émise » (NEP 702 § 4), et vérifie que ces appréciations ne sont pas incohérentes avec le contenu du rapport sur les risques.

Les options ou estimations comptables faisant l'objet d'une justification des appréciations ne doivent pas être confondues avec les risques financiers, comptables et de gestion de l'entreprise susceptibles de figurer dans le rapport sur les risques. Ainsi, certains risques dits « business » (par exemple une concentration du chiffre d'affaires sur quelques clients) peuvent ne pas être des options ou estimations comptables de l'exercice. Par ailleurs, le commissaire aux comptes peut opter pour une rédaction succincte de la justification de ses appréciations au sein de son rapport sur les comptes annuels (Bull. CNCC n° 197-2020 – CNP 2019-08 A précité).

Contrairement au rapport sur les comptes, le contenu du rapport sur les risques n'est donc pas précisément défini par la NEP 911 et en ce sens, il ne s'agit donc **pas d'un rapport normé**.

Selon la CNCC, ce rapport s'apparente ainsi à un diagnostic de performance sur mesure, adapté aux risques spécifiques à l'entreprise, et elle illustre de la manière suivante les **trois catégories de risques** citées par les textes (CNCC, Décryptage mission Alpe, juin 2019, p. 9)

- risques financiers : analyse de ratios/indicateurs financiers (marge, excédent brut d'exploitation, capacité d'autofinancement, etc.) ;
- risques comptables : appréciation du contrôle interne, de l'organisation comptable, du système d'information, etc. ;
- risques de gestion : application des textes légaux et réglementaires, appréciation des risques opérationnels, sociaux, fiscaux, du risque cyber, etc.

La NEP 911 ne précise pas le calendrier d'établissement du rapport sur les risques, étant toutefois précisé que le commissaire aux comptes s'assure de la cohérence de ce rapport avec l'opinion émise sur les comptes. La CNCC estime en conséquence que le rapport sur les risques est établi pour chaque exercice par le commissaire aux comptes concomitamment au rapport sur les comptes et à une date la plus proche possible de celui-ci (Bull. CNCC n° 197-2020 – CNP 2019-08 A précité).

Conformément à l'article R 823-7-2 du Code de commerce, introduit par le décret 2020-292 du 21 mars 2020, le rapport identifiant les risques financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée la société 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 du Code précité.

Le rapport sur les risques est donc un rapport écrit, daté et signé (C. com. art. R 823-7-2 et CNCC, CNP 2019-08 A précité).

48150 Formulation de recommandations S'il le juge nécessaire, le commissaire aux comptes formule dans son rapport sur les risques des recommandations visant à réduire les risques identifiés et tenant compte de la taille de l'entité et de ses caractéristiques, dans le respect des règles d'indépendance et de non-immixtion dans la gestion (NEP 911 § 49). Il échange alors avec le dirigeant sur les risques identifiés pour s'assurer de la pertinence des recommandations formulées (NEP 911 § 51).

La CNCC précise qu'à la suite de sa prise de connaissance du rapport sur les risques, le dirigeant peut souhaiter recourir aux services de son commissaire aux comptes pour approfondir les risques relatés dans ce rapport et obtenir des recommandations supplémentaires dans le cadre de SACC (services autres que la certification des comptes) confiés à ce dernier. Dans ce cas, le commissaire aux comptes veillera à respecter la règle de non-immixtion dans la gestion ainsi qu'à ne pas se placer en situation d'autorévission (Bull. CNCC n° 198-2020 – CNP 2019-08 b, questions sur la mission Alpe (NEP 911) et les diligences du commissaire aux comptes, juillet 2020).

48200 Destinataire du rapport Le rapport sur les risques est remis aux **dirigeants** de la société et tenu, par ceux-ci, à la disposition des organes d'administration ou de surveillance et de leurs membres (C. com. art R 823-7-2 introduit par le décret 2020-292 du 21-3-2020).

La NEP 911 précise également que ce rapport est établi à destination des dirigeants et que tout ou partie de ce dernier peut être communiqué aux autres organes visés à l'article L 823-16 du Code de commerce, à savoir le conseil d'administration, l'organe de direction ou le conseil de surveillance de la société, en fonction de l'importance des risques et selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes (NEP 911 § 52).

Quant à la communication du rapport sur les risques à un tiers, elle peut être effectuée par le dirigeant, s'il le juge utile, mais pas par le commissaire aux comptes qui est tenu au secret professionnel.

Dès lors, la CNCC attire l'attention sur le fait que le rapport sur les risques doit être rédigé de telle façon qu'un tiers n'ayant pas participé à l'entretien avec le dirigeant puisse en comprendre la portée (Bull. CNCC n° 197-2020 – CNP 2019-08 A, janv. 2020).

Diligences complémentaires pour les sociétés « tête de groupe »

48250

Lorsque le commissaire aux comptes intervient dans une entité « tête de groupe », en application de l'article L 823-12-1, al. 1, le rapport sur les risques porte sur l'ensemble que l'entité forme avec les sociétés qu'elle contrôle et il met donc en œuvre les diligences complémentaires suivantes

- il est attentif aux risques financiers, comptables et de gestion auxquels sont exposées les sociétés contrôlées par l'entité tête de groupe et qu'il pourrait identifier au cours de sa mission de certification des comptes de l'entité tête de groupe, notamment lors de la prise de connaissance des activités du groupe et lors du contrôle des immobilisations financières et des informations en annexe (NEP 911 § 35) ;

- il demande aux commissaires aux comptes des sociétés contrôlées nommés pour un mandat de trois exercices la communication des rapports sur les risques financiers, comptables et de gestion auxquels ces sociétés sont exposées (NEP 911 § 36).

La CNCC précise que la communication de documents entre les commissaires aux comptes des sociétés contrôlées significatives nommés pour un mandat Alpe et les commissaires aux comptes de la « tête de petit groupe » nommés pour un mandat Alpe porte uniquement sur le rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion. Il n'est pas prévu de réciprocité. En l'absence de texte le permettant, le commissaire aux comptes de la « tête de petit groupe » ne peut communiquer de documents aux commissaires aux comptes des sociétés contrôlées significatives du « petit groupe » (CNCC, Questions/ réponses relatives à la loi Pacte – Octobre 2020, Question Pacte 8.6 – EJ 2019-100).

En l'absence de rapports financiers, comptables et de gestion ou si ces rapports ne sont pas disponibles dans des délais compatibles avec l'établissement du rapport sur les risques par le commissaire aux comptes de l'entité tête de groupe, ce dernier apprécie, selon son jugement professionnel, s'il doit compléter les informations recueillies dans le cadre de sa mission de certification des comptes de l'entité tête de groupe par :

- des entretiens avec les dirigeants des sociétés contrôlées ;

- et/ou des échanges avec les commissaires aux comptes des sociétés contrôlées, libérés du secret professionnel en application de l'article L 822-15, al. 3 (NEP 911 § 37).

La CNCC précise qu'il appartient au commissaire aux comptes de l'entité tête de groupe d'exercer son jugement professionnel pour déterminer l'étendue des diligences complémentaires à mettre en œuvre en application du § 37 de la NEP 911. À cet effet, le commissaire aux comptes veillera à se faire communiquer toute information qu'il estime utile sur le périmètre des sociétés contrôlées notamment lors de l'acceptation du mandat (Bull. CNCC n° 198-2020 – CNP 2019-08 b, questions sur la mission Alpe (NEP 911) et les diligences du commissaire aux comptes, juill. 2020).

Pour plus de détails sur la levée du secret professionnel entre les commissaires aux comptes dans les petits groupes, voir n° 5395 s.

Enfin, le rapport sur les risques portant sur l'ensemble que l'entité tête de groupe forme avec les sociétés qu'elle contrôle, le commissaire aux comptes mentionne les sources d'information utilisées (NEP 911 § 50).

D. Diligences et rapports dont le commissaire aux comptes est dispensé lorsqu'il est nommé pour trois exercices

48350

La loi dite « loi Pacte » a prévu que le commissaire aux comptes soit dispensé de la mise en œuvre de certaines vérifications spécifiques lorsqu'il intervient dans le cadre de la mission Alpe pour un mandat de trois exercices. Il est ainsi dispensé des diligences et rapports mentionnés aux articles L 233-19, L 223-27, L 223-34, L 223-42, L 225-40, L 225-42, L 225-88, L 225-90, L 225-103, L 225-115, L 225-135, L 225-235, L 225-244, L 226-10-1, L 227-10, L 232-3, L 232-4, L 233-6, L 233-13, L 237-6 et L 239-2 du Code de commerce (C. com. art. L 823-12-1, al. 2).

À la date de mise à jour de ce Mémento, l'article L 225-235 du Code de commerce a été abrogé par l'ordonnance 2020-1142 du 16 septembre 2020 portant création, au sein du Code de commerce, d'une division spécifique aux sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou sur un système multilatéral de négociation. Cette abrogation est une erreur de plume, la recodification intervenant à droit constant et une partie des dispositions de l'article L 225-235 concernant toutes les sociétés anonymes, qu'elles soient cotées ou non cotées. Le projet de loi de ratification

de l'ordonnance précitée prévoit ainsi que l'article L 225-235 du Code de commerce soit rétabli et dispose que les commissaires aux comptes, s'il en existe, attestent dans un rapport joint au rapport mentionné au deuxième alinéa de l'article L 225-100 de l'existence des autres informations requises par l'article L 225-37-4 du même code.

48400 Le tableau suivant récapitule les dispenses précitées :

Code de commerce	Sociétés concernées	Nature de l'intervention
Conventions réglementées		
Articles L 223-19, L 225-40, L 225-88 et L 227-10	SARL, SA, SCA et SAS	Rapport spécial sur les conventions réglementées. Voir n° 52430 s.
Articles L 225-42 et L 225-90	SA et SCA ⁽¹⁾	Rapport du commissaire aux comptes permettant de couvrir la nullité des conventions conclues sans autorisation préalable du conseil. Voir n° 52438 s.
Convocation de l'assemblée générale par le commissaire aux comptes		
Articles L 223-27 et L 225-103	SARL, SA et SCA ⁽¹⁾	Convocation de l'assemblée générale par le commissaire aux comptes en cas de carence des organes de direction. Voir n° 62800 s.
Opérations sur le capital		
Article L 223-34	SARL	Rapport du commissaire aux comptes en cas de réduction du capital. Voir n° 57680 s.
Article L 225-135	SA, SCA ⁽¹⁾ et SAS ⁽²⁾	Rapport du commissaire aux comptes en cas d'augmentation du capital par émission d'actions ordinaires avec suppression du droit préférentiel de souscription et d'utilisation d'une délégation de pouvoir ou de compétence par l'organe compétent, pour procéder à une augmentation du capital avec suppression de droit préférentiel de souscription. Voir n° 56790 s.
Attestations spécifiques du commissaire aux comptes		
Article L 225-115	SA et SCA ⁽¹⁾	Attestations spécifiques du commissaire aux comptes sur : – le montant global des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées ; – le montant global des versements effectués en application des 1 et 4 de l'article 238 bis du Code général des impôts ainsi que de la liste des actions nominatives de parrainage, de mécénat. Voir n° 56230 s.
Rapport sur le gouvernement d'entreprise		
Articles L 225-235 ⁽³⁾ et L 226-10-1	SA et SCA	Vérification du rapport sur le gouvernement d'entreprise ou des informations relevant de ce rapport. Voir n° 55900 s.
Transformation des sociétés par actions		
Article L 225-244	SA, SCA ⁽¹⁾ et SAS ⁽²⁾	Rapport du commissaire aux comptes attestant que les capitaux propres sont au moins égaux au capital social dans le cadre de la décision de transformation d'une société par actions. Voir n° 60160 s.
Prévention des difficultés des entreprises		
Articles L 232-3 et L 232-4	Sociétés commerciales (salariés > 300 ou CA ≥ 18 M€)	Intervention du commissaire aux comptes sur les documents liés à la prévention des difficultés des entreprises (<i>documents d'information financière prévisionnelle et rapports d'analyse</i>). Voir n° 54865 s.

Code de commerce	Sociétés concernées	Nature de l'intervention
Informations spécifiques dans le rapport du commissaire aux comptes		
Articles L 233-6 et L 233-13	Sociétés commerciales	Mention dans le rapport sur les comptes des prises de participation et de contrôle visées à l'article L 233-6 ainsi que de l'identité des personnes détenant le capital social ou les droits de vote conformément à l'article L 233-13. Voir n° 55640 s.
Capitaux propres de la société inférieurs à la moitié du capital social		
Article L 223-42	SARL	Convocation de l'assemblée générale devant statuer sur la dissolution anticipée de la société dans les conditions visées à l'article L 223-42. Voir n° 61312 s.
Cession d'actif d'une société en liquidation		
Article L 237-6	Sociétés commerciales	Autorisation du commissaire aux comptes dans le cadre de la cession de tout ou partie de l'actif d'une société en liquidation aux personnes visées à l'article L 237-6.
Évaluation des parts et actions louées		
Article L 239-2	Sociétés commerciales	Location d'actions ou de parts sociales : intervention du commissaire aux comptes sur l'évaluation effectuée sur la base de critères tirés des comptes sociaux.
<small>(1) Sur renvoi de l'article L 226-1 du Code de commerce. (2) Sur renvoi de l'article L 227-1 du Code de commerce. (3) Sur le maintien de l'article L 225-235 du Code de commerce, voir n° 48350.</small>		

L'exemption de plusieurs obligations légales ne veut pas dire que les vérifications spécifiques que le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre sur les documents communiqués aux associés n'existent plus. En effet, les **documents établis par l'entité quand bien même elle n'en aurait plus l'obligation**, tels que le rapport de gestion pour les petites entreprises pouvant bénéficier d'une dispense, et communiqués aux organes appelés à statuer sur les comptes doivent être vérifiés par le commissaire aux comptes en application de l'article L 823-10 du Code de commerce (CNCC, Décryptage mission Alpe, juin 2019).

Rapport spécial et dispositions statutaires Dans le cadre de la mission Alpe, en application de l'article L 823-12-1 du Code de commerce, le commissaire aux comptes est dispensé de l'établissement du rapport spécial sur les conventions réglementées.

Si un rapport du commissaire aux comptes sur les conventions réglementées est prévu dans les statuts de la société, le commissaire aux comptes peut accepter de l'établir. Cette mission sera alors qualifiée de SACC autre que ceux requis par la législation nationale ou la législation de l'UE. Dans ce cas, le titre de ce rapport ne peut pas comporter le qualificatif « spécial » qui est réservé au rapport requis par les textes légaux et réglementaires. Il s'agira dès lors d'un « rapport sur les conventions réglementées » dont la rédaction peut s'inspirer, en l'adaptant, des exemples proposés et liés à la NI. IX – Le rapport spécial du commissaire aux comptes sur les conventions et engagements réglementés. Dans cette hypothèse, la CNCC considère que le dirigeant de la société n'établit pas de rapport spécial (Bull. CNCC n° 198-2020 – CNP 2019-08 d, Mission Alpe et rapport spécial, juillet 2020 ; CNCC, Questions/réponses relatives à la loi Pacte – Octobre 2020, Question Pacte 8.5 – EJ 2019-97 et EJ 2019-17).

Sur l'absence de diligences à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes lorsqu'il incombe au dirigeant d'une petite entreprise d'établir le rapport spécial, voir n° 48625.

E. Rapport sur les comptes

Comme rappelé ci-avant, la mission du commissaire aux comptes nommé dans des petites entreprises, qu'elle soit sur une durée de trois exercices ou de six exercices, comprend la mission de certification des comptes annuels, et, le cas échéant, des comptes consolidés lorsque l'entité décide sur une base volontaire de publier de tels comptes, prévue à l'article L 823-9 du Code de commerce et dont il rend compte dans son rapport

48430

48450

sur les comptes annuels, et, le cas échéant, dans son rapport sur les comptes consolidés (NEP 911 et 912 § 6).

48500 **Respect de l'article L 823-9 du Code de commerce** Le commissaire aux comptes établit le rapport sur les comptes annuels dans lequel il certifie que les comptes 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 (C. com. art. L 823-9, al. 1, NEP 911 § 43 et NEP 912 § 39). Lorsque la personne ou l'entité décide sur une base volontaire de publier des comptes consolidés, le commissaire aux comptes établit un rapport sur les comptes consolidés dans lequel il certifie 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 (C. com. art. L 823-9, al. 2, NEP 911 § 43 et NEP 912 § 39).

48520 **Formulation de l'opinion** Le commissaire aux comptes est tenu d'exprimer son opinion sur les comptes selon les dispositions des paragraphes 6 à 14 de la norme d'exercice professionnel 700 relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés (NEP 911 § 44 et NEP 912 § 40).

Pour plus de détails sur le contenu de l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes, voir n° 30858 s.

48550 **Justification des appréciations** Lorsqu'il applique la NEP 911 ou 912, le commissaire aux comptes peut, sur la base de son jugement professionnel, adopter une rédaction succincte de la justification de ses appréciations (NEP 911 § 45 et NEP 912 § 41).

48560 **Contenu du rapport** Concernant le contenu du rapport sur les comptes, les dispositions du paragraphe 18 de la NEP 700 doivent être respectées (NEP 911 § 46 et NEP 912 § 42).

La CNCC met à disposition des commissaires aux comptes un pack Alpe proposant des outils pour réaliser la mission Alpe ainsi qu'un exemple de rapport sur les comptes.

F. Autres diligences légales

48600 Les autres diligences légales présentées ci-après s'appliquent aux commissaires aux comptes nommés dans des petites entreprises, quelle que soit la durée de leur mandat (trois exercices ou six exercices).

48620 **Contrôle des documents adressés à l'organe statuant sur les comptes** Le commissaire aux comptes procède au contrôle des documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes en mettant en œuvre les diligences prévues par la norme d'exercice professionnel 9510 « Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes » (NEP 911 § 38 et NEP 912 § 34).

Pour plus de détails sur le contrôle des documents adressés à l'organe statuant sur les comptes, voir chapitre « Autres vérifications spécifiques » (n° 54100 s.).

48625 S'agissant plus particulièrement du **rapport spécial sur les conventions réglementées établi par le dirigeant** et adressé aux actionnaires ou associés, la CNCC précise que ledit rapport ne constitue pas un « document relatif à la situation financière et aux comptes » au regard de la NEP 9510 mais un « autre document ».

En effet, le rapport établi par le dirigeant sur les conventions réglementées n'a pas pour objectif d'expliquer les comptes de l'exercice soumis à l'approbation des actionnaires (ou des associés) mais de les informer sur certaines conventions dites « réglementées » afin qu'ils statuent sur celles-ci.

Dès lors, le rapport spécial établi par le dirigeant ne fait pas l'objet de contrôles de la part du commissaire aux comptes (Bull. CNCC n° 198-2020 – CNP 2019-08 d, Mission Alpe et rapport spécial, juillet 2020).

48650 **Irrégularités et révélation de faits délictueux** Le commissaire aux comptes est tenu de signaler à la prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent

les irrégularités et inexactitudes relevées au cours de l'accomplissement de sa mission. Il révèle au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation (C. com. art. L 823-12, NEP 911 § 39 et NEP 912 § 34).

Lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme **48700**

Le commissaire aux comptes met également en œuvre les diligences prévues par la norme d'exercice professionnel 9605 sur les obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (NEP 911 § 40 et NEP 912 § 35).

Procédure d'alerte **48750**

Lorsque le commissaire aux comptes relève, à l'occasion de l'exercice de sa mission, des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, il met en œuvre les dispositions prévues par les textes légaux et réglementaires relatives à la procédure d'alerte et il en tire les conséquences éventuelles sur son rapport sur les comptes. La continuité d'exploitation est appréciée sur une période de douze mois à compter de la clôture de l'exercice (NEP 911 § 41 et NEP 912 § 36).

Autres diligences légales confiées par le législateur **48760**

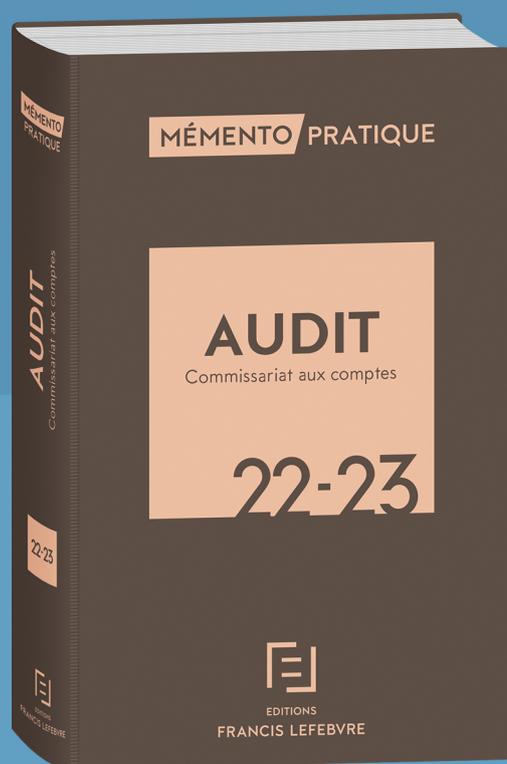
Plus généralement, le commissaire aux comptes met en œuvre les autres diligences légales confiées par le législateur (NEP 911 § 42 et NEP 912 § 37).

RETROUVREZ PLUS D'INFORMATION SUR

<https://boutique.efl.fr/memento-audit-et-commissariat-aux-comptes.html>

MÉMENTO AUDIT ET COMMISSARIAT AUX COMPTES

ACCOMPLISSEZ VOS MISSIONS EN TOUTE SÉCURITÉ !



- Toute l'actualité et les obligations des commissaires aux comptes
- Objectifs, règles et spécificités d'une mission d'audit et de la profession de commissaire aux comptes
- Incidences de la loi Pacte sur les missions d'audit



EDITIONS
FRANCIS LEFEBVRE

Lefebvre Dalloz