

2ème édition

Notes  
d'information

NI. XVI

Le commissaire  
aux comptes  
et les **attestations**

Avril 2023

CNCC  
COMPAGNIE  
NATIONALE DES  
COMMISSAIRES AUX  
COMPTES

Il est fréquemment demandé au commissaire aux comptes de « viser », d'« attester », de « certifier ... » ... une information.

Ces différentes interventions sont généralement regroupées sous le vocable « attestations » qui ne fait l'objet de définition ni dans le code de commerce ni dans les normes d'exercice professionnel. Tout au plus peut-on dire qu'une attestation implique l'obtention d'un niveau d'assurance.

Des attestations peuvent être établies par le commissaire aux comptes en application des dispositions d'un texte légal ou réglementaire ou lorsque l'entité, en dehors de toute obligation issue d'un tel texte, demande au commissaire aux comptes d'établir une attestation et que ce dernier accepte de le faire.

Différentes évolutions légales, réglementaires et doctrinales en matière d'attestations sont intervenues depuis la première publication effectuée en 2012. Sont ainsi intégrées dans cette nouvelle version :

- les incidences de la Réforme européenne de l'audit (REA)
  - disparition de la notion de diligences directement liées (DDL) et caducité des NEP DDL ;
  - introduction de la notion de services autres que la certification des comptes (SACC) ;
  - distinction entre SACC dont la réalisation est expressément confiée au commissaire aux comptes par la législation nationale ou des dispositions du droit de l'Union européenne (UE) qui ont effet direct en droit national et autres SACC fournis à l'entité (cf. Foire aux questions (FAQ) du H3C sur l'application des nouvelles dispositions encadrant le contrôle légal des comptes mise à jour au 18 juillet 2019, § 4.1.) ;
  - introduction de la doctrine figurant dans le Communiqué de la CNCC de juillet 2016 « *Disparition du concept de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes. Référence aux normes ou à la doctrine pour les services autres que la certification des comptes fournis par le commissaire aux comptes à la demande de l'entité* » ;
- les dispositions de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019, dite loi PACTE
  - l'article L. 820-1-1 du code de commerce, créé par l'article 23 de cette loi, prévoit que les commissaires aux comptes peuvent désormais fournir, en dehors ou dans le cadre d'une mission légale, des services et des attestations, dans le respect des dispositions du code de commerce, de la réglementation européenne et des principes définis par le code de déontologie de la profession ;
- les dispositions du décret n° 2020-292 du 21 mars 2020
  - nouveau code de déontologie (art. 1<sup>er</sup>) :
    - le terme « missions » désigne les missions de contrôle légal et les autres missions confiées par la loi ou le règlement au commissaire aux comptes,
    - le terme « prestations » désigne les services et attestations fournis par un commissaire aux comptes, en dehors ou dans le cadre d'une mission légale ;
  - introduction de l'obligation d'établir une lettre de mission pour les missions autres que la certification des comptes et pour les prestations (article R. 823-17-1 du code de commerce) ;
- l'arrêté du 22 mars 2023 portant homologation de deux normes de déontologie relatives à la sécurisation des interventions du commissaire aux comptes :
  - « sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – application des principes fondamentaux de comportement » ;
  - « sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – mise en œuvre de l'approche risques et sauvegardes ».

Cette note d'information a pour objectifs :

- de présenter une typologie des différentes attestations susceptibles d'être établies par le commissaire aux comptes ;
- d'explicitier les modalités pratiques de l'intervention du commissaire aux comptes ;

- de proposer au commissaire aux comptes des outils opérationnels de nature à faciliter la réalisation de son intervention.

En revanche, cette note d'information n'a pas pour objectif de traiter des attestations qui sont incluses dans le rapport sur les comptes annuels ou consolidés (délais de paiement, déclaration de performance extra-financière, ...). Ces interventions sont abordées notamment dans la NI I - *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, 4<sup>ème</sup> édition, décembre 2021.

De même, certaines attestations sectorielles (par exemple : celles relatives aux OPCVM) ne sont pas traitées dans la présente note d'information et font l'objet de publications dédiées.

En outre, les rapports, parfois qualifiés « d'attestations » par abus de langage, susceptibles d'être établis dans le contexte des programmes européens de subventionnement de la recherche du type Horizon 2020 ou des subventions FCE, ne sont pas non plus traités dans la présente note d'information.

Cette note d'information constitue un guide pratique permettant de mieux appréhender les divers aspects de l'établissement d'attestations par le commissaire aux comptes et de faciliter la réalisation de ces interventions.<sup>1</sup>

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 :

Cohérence	Il y a cohérence entre deux chiffres ou informations issus de sources différentes lorsqu'ils ne présentent pas de contradictions entre eux, sont homogènes, se corroborent ou présentent une logique d'ensemble. La cohérence suppose qu'il y ait au moins deux chiffres ou informations à comparer. Elle ne peut pas être appréciée isolément. (Cf. 2.31.2B))
Concordance	La concordance est la reprise à l'identique dans un document d'un chiffre ou d'une information figurant dans un autre document dont il est extrait. La concordance suppose qu'il y ait au moins deux chiffres ou informations à comparer. Elle ne peut pas être appréciée isolément. (Cf. 2.31.2A))
Conformité	La conformité d'une information avec une règle, un principe, un texte légal ou réglementaire... est la correcte application ou reproduction de cette règle, de ce principe ou de ce texte légal ou réglementaire. La conformité suppose une référence à laquelle est mesurée une information, selon le cas, dans tous ses aspects significatifs. Elle ne peut pas être appréciée isolément. (Cf. 2.31.2C))
Présentation sincère	Une information est présentée de manière sincère si elle reflète fidèlement, dans tous leurs aspects significatifs, les situations ou événements qu'elle a vocation à traduire, c'est-à-dire qu'elle traduit la réalité et ne comporte pas d'omission de nature à influencer la compréhension ou la décision de l'utilisateur. (Cf. 2.31.2D))
Entité contrôlante	Entité qui contrôle une autre entité au sens des I et II de l'article L. 233-3.

<sup>1</sup> Cette note d'information a notamment pour vocation à se substituer à l'avis technique – Attestations entrant dans le cadre des services autres que la certification des comptes fournis à la demande de l'entité, inclut dans le communiqué CNCC – *Référence aux normes ou à la doctrine pour les services autres que la certification des comptes fournis à la demande de l'entité* – juillet 2016 et portant sur les attestations établies dans le cadre de services autres que la certification des comptes fournis à la demande de l'entité.

Entité contrôlée	Entité qui est contrôlée par une autre entité au sens des I et II de l'article L. 233-3.
Entités d'intérêt public	Entités définies à l'article L. 820-1 III
SACC	Services autres que la certification des comptes Il s'agit d'une intervention que le commissaire aux comptes qui exerce un mandat dans une entité est susceptible de fournir à cette entité, aux entités qu'elle contrôle ou à celles qui la contrôlent. Cette intervention peut résulter ou non d'une disposition issue d'un texte légal ou réglementaire.
Prestations	Conformément aux dispositions de l'article R. 820-1-1 du code de commerce et de l'article 1 <sup>er</sup> du code de déontologie, le terme « prestations » désigne les services et attestations fournis par un commissaire aux comptes, en dehors ou dans le cadre d'une mission légale.
« Un CAC »	Commissaire aux comptes qui effectue une intervention dans une entité dans laquelle il n'exerce pas de mandat ni dans les entités qu'elle contrôle, ni dans celles qui la contrôlent.

Un tableau récapitulatif des principaux types d'attestations susceptibles d'être fournies par « le » ou « un » commissaire aux comptes est disponible sur le site de la CNCC dans la partie documentaire intitulée SIDONI. Ce tableau, qui n'a pas vocation à être exhaustif, présente différentes attestations, classées par ordre alphabétique et indique pour chacune d'entre elles, l'origine (attestation prévue par un texte légal ou réglementaire ou non), le cas échéant la source légale ou réglementaire de l'attestation, l'entité ou le secteur concernés, les professionnels en charge de son établissement ainsi que les objectifs du commissaire aux comptes.

Différents exemples d'attestations et de lettres de mission sont également disponibles sur le site de la CNCC dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

Sauf précision contraire, les articles cités dans cette note d'information sont issus du code de commerce.

Les textes légaux et réglementaires cités dans cette note d'information correspondent à leur version en vigueur en date du 31 mars 2023 (source « Légifrance »).

## SOMMAIRE

<b>AVANT-PROPOS .....</b>	<b>2</b>
<b>1 TYPOLOGIE DES ATTESTATIONS ET NIVEAU D'ASSURANCE.....</b>	<b>6</b>
1.1 TYPOLOGIE DES ATTESTATIONS .....	6
1.11 Distinction entre la certification des comptes et les SACC .....	7
1.12 Attestations entrant dans le cadre de SACC prévus par un texte légal ou réglementaire ..	9
1.13 Autres attestations entrant dans le cadre de SACC.....	10
1.14 Attestations « Un CAC » .....	10
1.2 NIVEAU D'ASSURANCE .....	11
<b>2 INTERVENTION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES .....</b>	<b>12</b>
2.1 CONDITIONS D'ACCEPTATION .....	12
2.11 Le respect des dispositions applicables au commissaire aux comptes.....	12
2.12 Le document à élaborer par l'entité .....	16
2.13 Les délais ressources et compétences .....	18
2.14 Les procédures d'autorisation pour les SACC non interdits dans certaines entités .....	19
2.15 Les limites à l'acceptation de l'intervention.....	19
2.2 LETTRE DE MISSION .....	21
2.3 TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES .....	22
2.31 Intervention effectuée par le commissaire aux comptes qui exerce un mandat au sein de l'entité .....	22
2.32 Intervention effectuée par « un commissaire aux comptes » qui n'exerce pas de mandat au sein de l'entité .....	31
2.4 DÉCLARATIONS DE LA DIRECTION .....	32
2.5 ÉTABLISSEMENT DE L'ATTESTATION .....	32
2.51 Forme de l'attestation .....	32
2.52 Destinataires et communication de l'attestation .....	47
2.53 Langue de rédaction.....	47
2.6 DOCUMENTATION DES TRAVAUX.....	48
2.7 CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES.....	49
2.71 Principes .....	49
2.72 Communication avec le co-commissaire aux comptes sur l'intervention.....	51
2.8 RELATIONS AVEC LES COMMISSAIRES AUX COMPTES D'UNE ENTITÉ CONTRÔLÉE OU CONTRÔLANTE .	51
2.9 OBLIGATIONS DANS LE CADRE DE LA LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DES CAPITAUX ET LE FINANCEMENT DU TERRORISME ET DE LA RÉVÉLATION DES FAITS DÉLICITUEUX .....	51
<b>ANNEXES.....</b>	<b>52</b>

### 1.1 TYPOLOGIE DES ATTESTATIONS

Les différents critères pouvant être pris en compte pour établir une typologie des attestations sont :

- le fait qu'elles sont prévues ou pas par un texte légal ou réglementaire ;
- l'utilisation dans le texte légal ou réglementaire concerné des termes « *le commissaire aux comptes* » ou « *un commissaire aux comptes* »<sup>3</sup> ;
- la possibilité laissée à l'entité, par le texte légal ou réglementaire concerné, de solliciter un autre intervenant que le commissaire aux comptes (l'inspecteur des impôts, ... ) ;
- le caractère ponctuel ou récurrent de l'attestation ;
- le caractère sectoriel de l'attestation (mutuelles, transport public routier ... ) ;
- l'objectif de l'attestation, qui est d'obtenir un niveau d'assurance sur :
  - la concordance ou la cohérence des informations objet de l'attestation avec la comptabilité, ou des données sous-tendant la comptabilité, ou des données internes à l'entité en lien avec la comptabilité telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion ;
  - la conformité des informations objet de l'attestation avec, notamment, les dispositions de textes légaux et réglementaires, les dispositions des statuts, les stipulations d'un contrat, les éléments du contrôle interne de l'entité, les décisions de l'organe chargé de la direction, les principes figurant dans un référentiel ;
  - la sincérité de la présentation des informations objet de l'attestation ;
- le niveau d'assurance requis ;
- le fait que l'attestation, le cas échéant, bien que prévue par un texte légal ou réglementaire, ne peut pas être établie par le commissaire aux comptes en la forme prévue par ledit texte (cf. 2.1) ;
- le fait que le commissaire aux comptes exerce un mandat dans l'entité concernée ou dans les entités qu'elle contrôle ou qui la contrôlent (intervention dans le cadre de SACC prévus par un texte légal ou réglementaire ou non prévue par un tel texte) ou bien le fait que le commissaire aux comptes n'exerce pas de mandat ni dans l'entité concernée ni dans celles qu'elle contrôle ni dans celles qui la contrôlent.

Il convient d'observer que ces différents critères peuvent se combiner.

Dans la présente note d'information, les types d'attestation ci-après sont retenus :

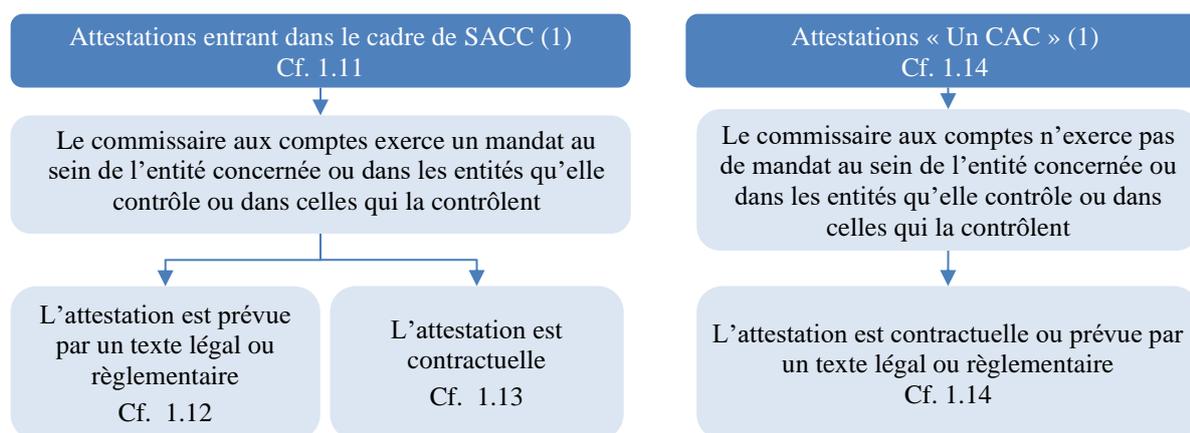
- les attestations entrant dans le cadre de SACC
  - prévus par un texte légal ou réglementaire ;
  - non prévus par un texte légal ou réglementaire (contractuels) ;
- les attestations, qualifiées d'attestations « Un CAC » dans la présente note d'information, correspondant à des interventions effectuées dans une entité par un commissaire aux comptes qui n'exerce pas de mandat dans cette entité ni dans celles qu'elle contrôle, ni dans celles qui la contrôlent. Ces interventions ne résultent généralement pas d'une disposition issue d'un texte légal ou réglementaire mais d'un accord contractuel entre le commissaire aux comptes et l'entité pour laquelle il les effectue. Toutefois, certains textes légaux et réglementaires peuvent prévoir l'intervention « d'un » commissaire aux comptes, qui n'est pas nécessairement « le » commissaire aux comptes de l'entité (cf. 1.12.2C)).

---

<sup>2</sup> Un tableau des principales attestations susceptibles d'être établies par les commissaires aux comptes figure dans l'espace documentaire SIDONI.

<sup>3</sup> Concernant les différentes formulations contenues dans les textes légaux et réglementaires et leurs incidences éventuelles sur l'acceptation de l'intervention par le commissaire aux comptes, se référer au 2.1.

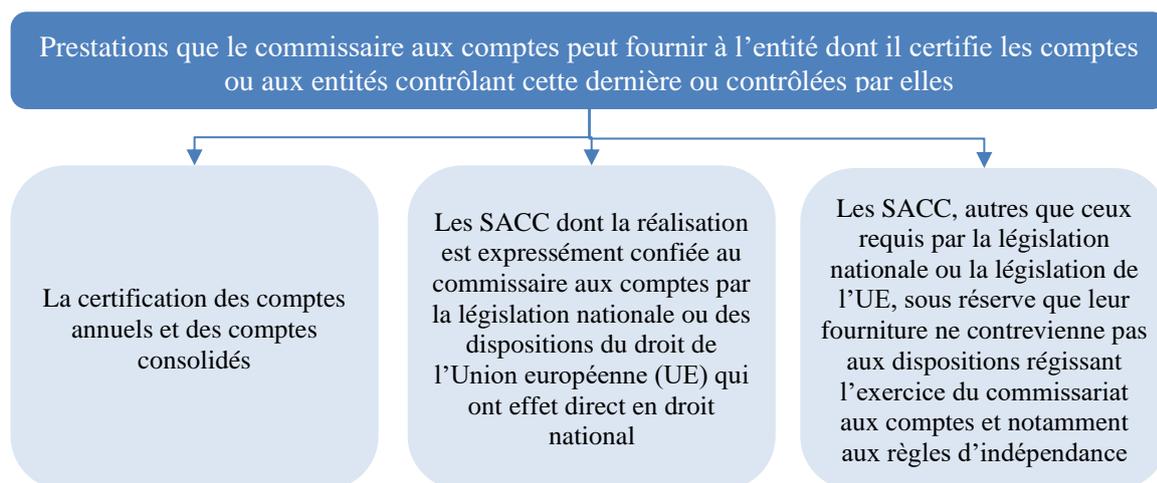
Ces types d'attestation peuvent être schématisés comme suit :



(1) Cf. avant-propos.

### 1.11 Distinction entre la certification des comptes et les SACC

Cette distinction peut être schématisée comme suit :



À ce titre, le H3C<sup>4</sup> indique :

« Les services que le commissaire aux comptes peut fournir à l'entité dont il certifie les comptes ou aux entités contrôlant cette dernière ou contrôlées par elles<sup>5</sup> peuvent être classés en trois catégories :

a. la certification des comptes annuels et des comptes consolidés

b. les SACC dont la réalisation est expressément confiée au commissaire aux comptes par la législation nationale ou des dispositions du droit de l'Union européenne (UE) qui ont effet direct en droit national ;

c. les SACC, autres que ceux requis par la législation nationale ou la législation de l'UE, sous réserve que leur fourniture ne contrevienne pas aux dispositions régissant l'exercice du commissariat aux

<sup>4</sup> Foire aux questions (FAQ) sur l'application des nouvelles dispositions encadrant le contrôle légal des comptes mise à jour au 18 juillet 2019, § 4.1.

<sup>5</sup> « Au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce ».

*comptes et notamment aux règles d'indépendance. »*

S'agissant de la certification des comptes, le H3C<sup>6</sup> précise également :

*« La certification des comptes requiert la mise en œuvre de travaux permettant au commissaire aux comptes de conclure sur la régularité et la sincérité des comptes et sur le fait qu'ils donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité ou de l'ensemble constitué par les entités comprises dans la consolidation, à la fin de l'exercice<sup>7</sup>.*

Considérant que :

*- certaines interventions légales confiées au commissaire aux comptes sont étroitement liées à la mission de certification des comptes, voire menées dans le cadre de celle-ci ;*

*- et que d'autres interventions ont un impact sur le déroulement de la mission de certification des comptes en ce qu'elles contribuent à réduire les travaux nécessaires à cette mission,*

*une certaine souplesse dans le classement des services rendus à l'entité est envisageable sous réserve toutefois que l'approche pratique retenue ne s'éloigne pas de la notion juridique de certification des comptes. À ce titre, il est précisé qu'un service requis par la loi ne peut pas être estimé, de ce seul fait, comme relevant de la certification des comptes.*

À titre d'illustration, le Haut conseil considère que :

*- l'examen limité des comptes semestriels réalisé par le commissaire aux comptes en application du III de l'article L. 451-1-2 du code monétaire et financier peut être considéré comme participant à la certification des comptes ;*

*- certaines interventions portant sur le contrôle interne et réalisées dans le cadre d'une obligation imposée par une législation d'un pays tiers, telle que celle prévue par la loi américaine Sarbanes Oxley, peuvent également, pour partie, être considérées comme contribuant à réduire les travaux nécessaires à la certification des comptes. Dans ce cas, le commissaire aux comptes doit pouvoir estimer la part de ces interventions qui contribue à réduire les travaux nécessaires à la certification des comptes ;*

*- en revanche, les travaux mis en œuvre dans le cadre des interventions suivantes, expressément et exclusivement confiées au commissaire aux comptes, ne contribuent pas à réduire les travaux*

---

<sup>6</sup> Foire aux questions (FAQ) sur l'application des nouvelles dispositions encadrant le contrôle légal des comptes mise à jour au 18 juillet 2019, § 4.3.

<sup>7</sup> 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. »*

*nécessaires à la certification des comptes :*

- *le contrôle des conventions réglementées ;*
- *le contrôle du rapport de gestion ;*
- *le contrôle du rapport financier annuel ;*
- *les travaux mis en œuvre au titre de la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme ;*
- *la révélation des faits délictueux ;*
- *ou encore les travaux mis en œuvre au titre de la procédure d'alerte.*

*Ces interventions constituent donc des SACC qui entrent dans la catégorie b. de la typologie présentée à la question/réponse 4.1 supra relative aux services que le commissaire aux comptes peut fournir. »*

## 1.12 Attestations entrant dans le cadre de SACC prévus par un texte légal ou réglementaire

### 1.12.1 Notion de textes légaux et réglementaires

Les attestations prévues par un texte légal ou réglementaire sont susceptibles de résulter :

- d'un règlement publié au journal officiel de l'Union européenne<sup>8</sup> ;
- d'un texte légal ou réglementaire publié au journal officiel de la République française.

Au sens de la présente note d'information, constituent des textes légaux et réglementaires publiés au journal officiel de la République française : les lois, les ordonnances, les décrets lois, les décrets, les arrêtés, qu'ils soient codifiés ou non.

En revanche, les attestations prévues par des dispositions statutaires ne résultant pas de textes légaux et réglementaires<sup>9</sup> ne s'imposent pas au commissaire aux comptes, mais peuvent, si les conditions d'acceptation et de réalisation de SACC sont respectées et, s'il l'accepte, donner lieu à une intervention.

### 1.12.2 Formulation des textes légaux et réglementaires

Les textes légaux et réglementaires prévoyant des attestations de commissaire aux comptes comportent diverses formulations quant aux intervenants sollicités pour les établir. Ainsi, cela peut être :

- « **le commissaire aux comptes** », sans que d'autres intervenants soient envisagés ;
- « **le commissaire aux comptes** », en envisageant d'autres intervenants et, le cas échéant, en indiquant un ordre de priorité pour les différents intervenants envisagés ;
- « **un commissaire aux comptes** ».

Il convient d'examiner les différences susceptibles de résulter de ces diverses rédactions.

#### A) « **Le commissaire aux comptes** » exclusivement

Lorsqu'un texte légal ou réglementaire prévoit qu'une attestation est établie par « **le commissaire aux comptes** », et n'envisage pas que d'autres intervenants puissent être sollicités pour son établissement, le commissaire aux comptes ne peut pas refuser<sup>10</sup> d'effectuer l'intervention demandée par l'entité dans

---

<sup>8</sup> C'est-à-dire, d'un texte automatiquement applicable en droit national sans qu'une transposition dans le droit de chaque état membre de l'Union européenne soit nécessaire.

<sup>9</sup> En revanche, lorsque des statuts types sont imposés à des entités par un texte légal ou réglementaire, les attestations, le cas échéant, prévues par ces textes, s'imposent au commissaire aux comptes.

<sup>10</sup> Pour des précisions, se référer au 2.1.

laquelle il exerce son mandat, dès lors que l'attestation se rapporte à cette entité.

#### B) « *Le commissaire aux comptes* » parmi d'autres intervenants

Lorsque le texte légal ou réglementaire donne la priorité de l'intervention au commissaire aux comptes, ce dernier ne peut pas refuser<sup>10</sup> d'effectuer l'intervention.

Lorsqu'un texte légal ou réglementaire prévoit qu'une attestation est établie par « *le commissaire aux comptes* » mais également que d'autres intervenants peuvent établir l'attestation et que ce texte ne comporte pas d'indications relatives au choix des intervenants, le commissaire aux comptes n'est pas tenu d'accepter d'effectuer l'intervention.

#### C) « *Un commissaire aux comptes* »

Lorsqu'un texte légal ou réglementaire prévoit qu'une attestation est établie par « *un commissaire aux comptes* » l'utilisation de l'article indéfini « *un* » doit être lue comme n'obligeant pas l'entité à s'adresser à son commissaire aux comptes, qu'il soit désigné de manière obligatoire ou volontaire, et comme ne l'interdisant pas non plus. En effet, la seule condition est qu'un commissaire aux comptes établisse une attestation. Le commissaire aux comptes de l'entité peut donc réaliser l'intervention prévue par le texte légal ou réglementaire, dès lors que cette intervention est compatible avec les dispositions du code de commerce applicables aux commissaires aux comptes. D'ailleurs, dans la pratique, c'est généralement le commissaire aux comptes de l'entité qui sera sollicité par elle pour établir l'attestation. Toutefois, compte tenu de la rédaction « *un commissaire aux comptes* », le commissaire aux comptes de l'entité n'est pas tenu d'accepter d'effectuer l'intervention.

Dans l'hypothèse où l'entité, bien qu'ayant désigné un commissaire aux comptes, ne souhaite pas lui confier cette intervention, il convient de souligner que le commissaire aux comptes de l'entité n'est pas délié du secret professionnel vis-à-vis de celui qu'elle choisit pour établir l'attestation.

### 1.13 Autres attestations entrant dans le cadre de SACC

Ces attestations sont celles non prévues par un texte légal ou réglementaire ou celles prévues par un tel texte mais qui ne désigne pas explicitement « *le commissaire aux comptes* » ou « *un commissaire aux comptes* » ou bien encore « *le contrôleur légal des comptes* ».

Il convient d'observer que les autres attestations entrant dans le cadre de SACC peuvent concerner l'entité dans laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé ou les entités contrôlant cette dernière ou contrôlées par elles.

### 1.14 Attestations « Un CAC »

L'alinéa 2 de l'article L. 820-1-1 prévoit que le commissaire aux comptes peut aussi fournir des attestations en dehors d'une mission légale :

*« Un commissaire aux comptes peut, en dehors ou dans le cadre d'une mission légale, fournir des services et des attestations, dans le respect des dispositions du présent code, de la réglementation européenne et des principes définis par le code de déontologie de la profession. »*

Comme précisé au 1.1, sont qualifiées d'attestations « Un CAC » dans la présente note d'information, les interventions effectuées dans une entité par un commissaire aux comptes qui n'exerce pas de mandat dans cette entité ni dans celles qu'elle contrôle, ni dans celles qui la contrôlent.

## 1.2 NIVEAU D'ASSURANCE

L'attestation, dès lors qu'elle est fournie par un professionnel intervenant ès qualités de commissaire aux comptes, implique l'obtention d'un niveau d'assurance qui permet d'étayer la conclusion formulée.

Cette caractéristique est un des éléments de différenciation avec le rapport établi lors de la réalisation de procédures convenues. En effet, dans le rapport de procédures convenues, le commissaire aux comptes ne formule pas de conclusion mais présente des constats sur des éléments factuels, laissant le soin à l'utilisateur du rapport de tirer ses propres conclusions à partir des constats rapportés.

La conclusion formulée dans l'attestation varie selon la nature des informations à attester, l'objet de l'attestation, les travaux effectués, les éléments collectés et le niveau d'assurance requis, qui ne résulte ni d'un audit ni d'un examen limité. Elle est exprimée sous forme positive ou négative.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Pour plus d'informations, se référer au 2.51.6.

### 2.1 CONDITIONS D'ACCEPTATION

Les conditions d'acceptation portent sur :

- le respect des dispositions applicables au commissaire aux comptes (cf. 2.11) ;
- le document à élaborer par l'entité (cf. 2.12) ;
- les délais, ressources et compétences (cf. 2.13) ;
- le cas échéant, les procédures d'autorisation pour les SACC non interdits dans certaines entités (cf. 2.14).

En outre, le commissaire aux comptes prend également en considération des limites susceptibles d'influencer son acceptation de l'intervention (cf. 2.15).

Le commissaire aux comptes se fait préciser, en tant que de besoin, le contexte de l'intervention.

Par ailleurs, dans le cas des attestations non prescrites par un texte légal ou réglementaire, le commissaire aux comptes garde à l'esprit qu'il peut toujours refuser d'effectuer l'intervention, notamment lorsque l'étendue des travaux et le budget d'honoraires qui s'y rapporte sont disproportionnés par rapport à l'intérêt véritable de l'attestation pour l'entité.

En pratique, il convient d'observer que des attestations non prescrites par un texte légal ou réglementaire, existant notamment dans certains secteurs d'activité<sup>12</sup>, sont susceptibles de constituer des composantes inhérentes à l'acceptation du mandat de commissaire aux comptes dans ces entités. Dans ce cas, dès lors que les conditions de réalisation de l'intervention répondent aux conditions d'acceptation, le choix d'accepter ou de refuser l'intervention a généralement été effectué simultanément à l'acceptation du mandat de commissaire aux comptes dans cette entité.

Des attestations, bien que prévues par un texte légal ou réglementaire, peuvent ne pas être compatibles avec les dispositions du code de commerce applicables aux commissaires aux comptes. Tel peut être le cas lorsque l'attestation est dans l'intérêt exclusif d'un actionnaire ou d'un groupe d'actionnaires et non pas celui de l'entité (attestation qualifiant, sous la seule responsabilité du commissaire aux comptes, la nature de l'activité de la société holding, pour permettre à un ou plusieurs des actionnaires de bénéficier d'un régime fiscal de faveur). Tel peut être également le cas si les informations à attester sont hors du champ de compétence du commissaire aux comptes. Dans de telles circonstances, le commissaire aux comptes pourra refuser d'effectuer l'intervention.

Par ailleurs, la CNCC considère que le commissaire aux comptes n'est pas tenu par les conditions formelles prévues par le texte légal ou réglementaire ou par un contrat liant l'entité à un tiers, qu'il s'agisse de la rédaction de l'attestation ou qu'il lui soit demandé de viser ou d'apposer un tampon sur un document préparé par l'entité ou sur un formulaire administratif ou non prévu à cet effet.

#### 2.11 Le respect des dispositions applicables au commissaire aux comptes

##### 2.11.1 Toutes entités

Le commissaire aux comptes respecte les dispositions du code de commerce, du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes ainsi que celles figurant dans les normes de déontologie : « *Sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – Application des principes fondamentaux de*

---

<sup>12</sup> Par exemple, pour certains clubs de football, diverses attestations sont demandées par la DNCG.

*comportement* » et « *Sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – Mise en œuvre de l'approche risques et sauvegardes* ».

Outre les diverses dispositions contenues dans les normes précitées, signalons plus particulièrement s'agissant d'attestation :

Les paragraphes 13, 14 et 15 de la norme « *Sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – Application des principes fondamentaux de comportement* » qui disposent respectivement :

« *Les exigences d'honnêteté et de droiture commandent le comportement du commissaire aux comptes et le conduisent à s'interdire tout comportement sanctionné par la loi comme tout comportement déloyal.* »

« *Elles impliquent notamment que le commissaire aux comptes :*

– *ne prête pas son concours à une opération dont le caractère lui apparaît suspect. À titre d'exemple, le commissaire aux comptes refuse de fournir une attestation permettant la réalisation d'une telle opération ;*

– *ne s'associe pas sciemment à la diffusion d'informations qu'il estime fausses ou trompeuses. À titre d'exemple, le commissaire aux comptes refuse d'attester la sincérité de telles informations.* »

« *Lorsqu'il découvre qu'il a prêté son concours à une opération suspecte ou qu'il a été associé à la diffusion d'informations fausses ou trompeuses, il prend sans délai des mesures appropriées.*

*De telles mesures peuvent consister par exemple à :*

– *informer la personne ou l'entité qu'elle ne peut pas utiliser l'attestation ou le rapport, en veillant à ne pas lui divulguer des informations dont elle n'a pas à connaître ;*

– *informer les autorités compétentes de la situation, lorsque la réglementation en vigueur le prévoit.* »

Préalablement à l'acceptation de l'intervention, le commissaire aux comptes acquiert notamment une compréhension suffisante du contexte et de l'utilisation qui sera faite de l'attestation. La CNCC recommande que ces éléments de contexte et d'utilisation de l'attestation soient précisés dans la lettre de mission.

Les prestations susceptibles d'être effectuées dans les entités sœurs de l'entité dans laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé ne constituent pas des SACC. Cependant, leur acceptation nécessite que le commissaire aux comptes procède à l'analyse risques/sauvegarde évoquée ci-avant.

### **2.11.2 Entités EIP**

L'article 18 du code de déontologie dispose que les services mentionnés au II de l'article L. 822-11 du code de commerce sont interdits pour la certification des comptes d'une entité d'intérêt public.

Le II de l'article L. 822-11 du code de commerce renvoie lui-même au paragraphe 1 de l'article 5 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014.<sup>13</sup>

Ces services ne peuvent être rendus ni à l'entité EIP dont les comptes sont certifiés, ni aux entités de sa

---

<sup>13</sup> Les textes légaux et réglementaires concernés sont reproduits en Annexes.

chaîne de contrôle dont le siège social est situé dans l'Union européenne.

Les entités contrôlées et les entités contrôlantes dont le siège social n'est pas situé dans l'Union européenne ne sont pas visées par la liste des services interdits.

### **2.11.3 Entités non EIP**

Depuis la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises (dite « loi PACTE »), il n'existe plus de liste de services interdits applicables au commissaire aux comptes qui exerce une mission de contrôle légal (3 ou 6 exercices) auprès d'une entité non EIP.

Il appartient cependant au commissaire aux comptes de respecter les monopoles des autres professions réglementées, conformément aux dispositions de l'article 17 du code de déontologie.

### **2.11.4 Attestation dans le cadre d'un litige**

#### **A) Le commissaire aux comptes exerce la mission légale pour une entité qui n'est pas une entité d'intérêt public (non EIP)**

Le III de l'article L. 822-11 du code de commerce dispose : « *Il est interdit au commissaire aux comptes d'accepter ou de poursuivre une mission de certification auprès d'une personne ou d'une entité qui n'est pas une entité d'intérêt public lorsqu'il existe un risque d'autorévision ou que son indépendance est compromise et que des mesures de sauvegarde appropriées ne peuvent être mises en œuvre* ».

La pratique professionnelle relative à l'autorévision, identifiée comme bonne pratique professionnelle par le Haut conseil du commissariat aux comptes le 3 novembre 2011, et ayant aujourd'hui valeur de doctrine, définit l'autorévision comme étant : « *une situation conduisant le commissaire aux comptes à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient, ou un membre de son réseau* ».

La CNCC estime que la réalisation d'une attestation dans le cadre d'un litige n'ayant pas pour objet de porter une appréciation ou de procéder à une évaluation ne génère pas de risque d'autorévision.

Par ailleurs, conformément à l'article 19 du code de déontologie, le commissaire aux comptes apprécie le risque d'atteinte à l'impartialité ainsi que le risque de conflits d'intérêts.

#### **B) Le commissaire aux comptes exerce la mission légale pour une entité d'intérêt public (EIP)**

Le II de l'article L. 822-11 du code de commerce dispose : « *Il est interdit au commissaire aux comptes et aux membres du réseau auquel il appartient de fournir directement ou indirectement à l'entité d'intérêt public dont il certifie les comptes, et aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 et dont le siège social est situé dans l'Union européenne, les services mentionnés au paragraphe 1 de l'article 5 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 (...)* ».

Le paragraphe 1 de l'article 5 du Règlement (UE) n° 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 dispose : « *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 e).

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

(...)

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 ; (...) ».

Il en résulte que le commissaire aux comptes n'est pas autorisé à produire un document qui comprendrait une évaluation de préjudice dans le cadre d'un litige et ne peut pas non plus exercer un rôle de défenseur de l'entité dans le cadre d'un litige.

Cependant, la CNCC estime qu'il n'est pas interdit au commissaire aux comptes d'établir une attestation respectant les conditions décrites dans la présente note d'information et ne comportant pas d'évaluation.

Par ailleurs, conformément à l'article 19 du code de déontologie, le commissaire aux comptes apprécie le risque d'atteinte à l'impartialité ainsi que le risque de conflits d'intérêts.

#### **2.11.5 Intérêt de l'entité**

Le commissaire aux comptes apprécie si l'attestation est dans l'intérêt de l'entité et non pas dans celui exclusif d'un ou plusieurs de ses actionnaires, associés, adhérents ou membres.

À titre d'exemple, le Comité des normes professionnelles de la CNCC<sup>14</sup> considère que les attestations du commissaire aux comptes « *qualifiant, sous sa responsabilité, la nature de l'activité de la société holding* », pour permettre à un ou plusieurs des actionnaires de bénéficier d'un régime fiscal de faveur, antérieurement prévues par l'instruction administrative du 8 novembre 1999, sont demandées dans l'intérêt exclusif des actionnaires concernés et non pas dans celui de la société et, que de ce fait, le commissaire aux comptes ne peut pas accepter de les établir. Il en est de même pour une attestation demandée par un actionnaire, dans le cadre d'une procédure de divorce à laquelle il est partie.

En revanche, lorsque des actions de préférence confèrent à leurs porteurs le droit d'obtenir une attestation, dans la mesure où les actionnaires de la société émettrice de ces actions ont approuvé l'avantage particulier correspondant, on peut considérer que l'établissement de cette attestation est dans l'intérêt de la société.

---

<sup>14</sup> Bulletin CNCC n°140, décembre 2005, CNP 2005-09, p. 667.

## 2.12 Le document à élaborer par l'entité

Il est exclu que le commissaire aux comptes établisse une attestation « directe » (du type : « nous attestons/déclarons que la société n'a aucune obligation d'enregistrement de ses actions » ou « en notre qualité de commissaire aux comptes nous ne voyons pas d'objections juridiques à la participation de la filiale F1 à la centralisation de trésorerie du groupe telle qu'elle est définie dans le contrat signé entre ... et ... »).

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

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

Conformément à la doctrine constante de la CNCC, le commissaire aux comptes ne pouvant être dispensateur d'informations, il appartient à l'entité et à elle seule de préparer le document relatif aux informations à attester et d'y inclure également le contexte dans lequel ces informations ont été établies.

Par ailleurs, le commissaire aux comptes apprécie si les méthodes, les modalités, les principales hypothèses et les interprétations retenues pour élaborer ces informations sont à indiquer dans le document préparé par l'entité.

Ce document peut par exemple renvoyer aux règles et méthodes comptables retenues pour l'établissement des comptes annuels ou consolidés publiés ou bien reprendre certaines d'entre elles.

### 2.12.1 Les informations objet de l'attestation

Ces informations peuvent être chiffrées ou qualitatives.

#### A) Informations chiffrées

Il peut s'agir d'informations chiffrées issues de la comptabilité, de données sous-tendant la comptabilité, d'informations ayant un lien avec la comptabilité de l'entité ou d'autres informations.

La notion de « *données sous-tendant la comptabilité* » correspond à des données qui ne sont pas enregistrées en tant que telles dans la comptabilité générale mais qui peuvent, par exemple, être enregistrées dans la comptabilité analytique ou bien sous-tendre des données qui sont enregistrées dans la comptabilité générale. Il peut s'agir, par exemple, des tonnages achetés ou vendus de matières, de marchandises, d'emballages ..., des consommations d'eau, de gaz, d'électricité ..., dès lors que les quantités stockées, consommées ou vendues valorisées se traduisent par un enregistrement dans la comptabilité générale. Il en est de même des rejets de CO<sub>2</sub>, dès lors qu'ils donnent lieu à un marché organisé des quotas et, que de ce fait, ils sont susceptibles de donner lieu à des enregistrements dans la comptabilité générale.

La notion d'« *informations ayant un lien avec la comptabilité* » est d'acception large. Elle vise les données enregistrées dans les comptes mais également les données internes à l'entité en lien avec la comptabilité pouvant correspondre, par exemple, à des données budgétaires ou prévisionnelles ou bien à celles d'une comptabilité analytique, autonome ou non par rapport à la comptabilité générale<sup>15</sup> ou bien

---

<sup>15</sup> Étant entendu que le terme « comptabilité générale » inclut la comptabilité auxiliaire.

encore à des états de gestion. En général, ces informations sont exprimées en unités monétaires.

## B) Informations qualitatives

Les informations qualitatives objet de l'attestation sont celles dont le commissaire aux comptes peut vérifier la conformité, selon le cas, dans tous ses aspects significatifs, avec :

- les dispositions de textes légaux et réglementaires ;
- les dispositions des statuts ;
- les stipulations d'un contrat ;
- les éléments du contrôle interne de l'entité ;
- les décisions de l'organe chargé de la direction ;
- les principes figurant dans un référentiel (notamment comptable ou de contrôle interne).

Les éléments du contrôle interne de l'entité relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière énoncés au troisième alinéa du paragraphe 14 de la NEP 315 - *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives* sont :

« (...)

- *l'environnement de contrôle, qui se traduit par le comportement des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce et de la direction, leur degré de sensibilité et les actions qu'ils mènent en matière de contrôle interne ;*
- *les moyens mis en place par l'entité pour identifier les risques liés à son activité et leur incidence sur les comptes et pour définir les actions à mettre en œuvre en réponse à ces risques ;*
- *les procédures de contrôle interne en place, et notamment la façon dont l'entité a pris en compte les risques résultant de l'utilisation de traitements informatisés ; ces procédures permettent à la direction de s'assurer que ses directives sont respectées ;*
- *les principaux moyens mis en œuvre par l'entité pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle interne, ainsi que la manière dont sont mises en œuvre les actions correctives ;*
- *le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière. À ce titre, le commissaire aux comptes s'intéresse notamment :*
  - *aux catégories d'opérations ayant un caractère significatif pour les comptes pris dans leur ensemble ;*
  - *aux procédures, informatisées ou manuelles, qui permettent d'initier, enregistrer et traiter ces opérations et de les traduire dans les comptes ;*
  - *aux enregistrements comptables correspondants, aussi bien informatisés que manuels ;*
  - *à la façon dont sont traités les événements ponctuels, différents des opérations récurrentes, susceptibles d'engendrer un risque d'anomalies significatives ;*
  - *au processus d'élaboration des comptes, y compris des estimations comptables significatives et des informations significatives fournies dans l'annexe des comptes ;*
  - *la façon dont l'entité communique sur les éléments significatifs de l'information financière et sur les rôles et les responsabilités individuelles au sein de l'entité en matière d'information financière. À ce titre, le commissaire aux comptes s'intéresse notamment à la communication entre la direction et les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce ou les autorités de contrôle ainsi qu'aux actions de sensibilisation de la direction envers les membres du personnel afin de les informer quant à l'impact que peuvent avoir leurs activités sur l'élaboration de l'information financière. »*

En revanche, l'attestation par le commissaire aux comptes d'informations qualitatives du type : « L'entité a été sauvée du dépôt de bilan par ... », « L'entité X est indépendante de l'entité Y... », n'est pas possible.

Par nature, des informations qualitatives ne sont pas chiffrées.

### 2.12.2 Les notions de dirigeant et de direction

La notion de « *dirigeant* » est à mettre en relation avec la notion de « *direction* » développée ci-après et recouvre généralement le représentant légal de l'entité et les autres membres des organes de direction définis par les textes légaux et réglementaires en fonction de la forme juridique de l'entité.

Pour les besoins d'une attestation et en fonction de l'objet de l'attestation ainsi que du contexte de son établissement, la notion de « *dirigeant* » peut également recouvrir un membre de la direction dûment habilité.

La notion de direction doit être comprise telle qu'elle est définie dans l'avant-propos de la NI IV - *Le commissaire aux comptes et les déclarations de la direction*, à savoir :

« Le terme « *direction* » recouvre :

- *le représentant légal de l'entité et les autres membres des organes de direction définis par les textes légaux et réglementaires en fonction de la forme juridique de l'entité (...)* ;
- *les membres des organes prévus par les statuts ou d'autres documents (règlement intérieur...) auxquels ces derniers attribuent des pouvoirs de direction (membres du comité de direction ou d'un comité exécutif...)* ;
- *les personnes ayant des compétences particulières sur un élément spécifique des comptes et exerçant une responsabilité à ce titre qui leur a été confiée par les dirigeants de l'entité (par exemple, directeur financier, directeur des ressources humaines, directeur commercial...).* »

Pour autant, cette définition relativement large ne dispense pas le commissaire aux comptes d'exercer son jugement professionnel pour apprécier, selon la nature de l'information à attester, le contexte de l'attestation..., quel est le niveau de direction approprié sous la responsabilité duquel l'information à attester doit être établie pour qu'il accepte d'effectuer l'intervention.

Lorsque les informations à attester portent sur une entité qui est contrôlée ou qui contrôle l'entité dans laquelle le mandat du commissaire aux comptes est exercé, la CNCC considère que c'est généralement à la direction de l'entité dont les informations sont à attester qu'il appartient de prendre la responsabilité de l'établissement de celles-ci. Le document joint à l'attestation est ainsi signé par le dirigeant produisant l'information.

Toutefois, dans certains cas, l'existence d'un lien de contrôle confère à la direction de l'entité qui contrôle l'entité dont les informations sont à attester une légitimité pour établir ces informations.

### 2.12.3 La date d'établissement du document

La date d'établissement du document suppose la prise en considération par l'entité, le cas échéant, des événements postérieurs intervenus jusqu'à la date d'établissement du document joint à l'attestation.

## 2.13 Les délais ressources et compétences

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

Par ailleurs, conformément à l'article 7 du code de déontologie de la profession ainsi qu'à la norme « *Sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – Application des principes fondamentaux de comportement* », le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques

nécessaires à la réalisation de ses missions et de ses prestations. Il lui appartient donc de considérer la compétence requise pour l'établissement de l'attestation.

Lorsque le commissaire aux comptes estime qu'il n'a pas les compétences requises pour réaliser lui-même certains contrôles indispensables à la réalisation de l'intervention, conformément à l'article 7 du code précité, il peut faire appel à des experts indépendants de la personne ou de l'entité.

Dans ce cas, il peut utilement se référer aux principes figurant dans la NEP 620 – *Intervention d'un expert*.

## 2.14 Les procédures d'autorisation pour les SACC non interdits dans certaines entités

Dans certaines entités, les textes légaux et réglementaires imposent des procédures d'autorisation pour les SACC non interdits. Notamment, l'article L. 822-11-2 prévoit que le commissaire aux comptes peut fournir ces services à l'entité d'intérêt public dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3, à condition que ceux-ci soient approuvés par le comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19.<sup>16</sup>

## 2.15 Les limites à l'acceptation de l'intervention

### 2.15.1 Les informations à attester sont des prévisions ou incluent des prévisions

Lorsque les informations objet de l'attestation sont des prévisions ou incluent des prévisions, l'attestation comporte une mention indiquant que le commissaire aux comptes ne peut se prononcer sur la possibilité de réalisation de celles-ci.<sup>17</sup>

### 2.15.2 La capacité d'établir l'attestation

Le commissaire aux comptes vérifie qu'il est en mesure d'établir l'attestation.

À titre d'exemple, le Comité des normes professionnelles de la CNCC<sup>18</sup> estime qu'il n'est pas possible pour le commissaire aux comptes d'établir une attestation relative à la non-perception de commissions illégales par les administrateurs de biens. En effet, l'appréciation du caractère « illégal » d'une situation implique la qualification juridique de faits qui relève de la compétence d'autres personnes que le commissaire aux comptes.

Par ailleurs, le commissaire aux comptes prend également en considération les risques d'atteinte à l'impartialité et de conflits d'intérêt susceptibles de résulter de l'intervention, par exemple lorsqu'il détient également un mandat dans une autre des entités parties au litige ou au contrat dans le contexte duquel l'attestation s'inscrit.

### 2.15.3 La date à laquelle l'attestation est demandée par rapport au calendrier des travaux d'audit et les risques complémentaires de mise en cause de responsabilité

Pour décider d'accepter ou pas d'effectuer l'intervention, le commissaire aux comptes peut également prendre en considération les risques complémentaires de mise en cause de sa responsabilité, liés

---

<sup>16</sup> Se référer à l'avis 2018-04 rendu par le H3C : périmètre des SACC que doit approuver le comité d'audit d'une EIP.

<sup>17</sup> Concernant la rédaction de l'attestation, se référer au 2.51.4C).

<sup>18</sup> Bulletin CNCC n°102, juin 1996, p. 292.

notamment à la complexité des informations à attester, à l'existence ou non d'un référentiel pour l'établissement de ces informations, à la portée de son attestation, ...

Par exemple, la date à laquelle l'attestation est demandée et, en particulier, selon qu'elle se situe avant ou après la date d'arrêté des comptes par l'organe compétent, le cas échéant la date d'établissement du rapport sur les comptes annuels ou consolidés ou bien encore la date d'approbation des comptes par l'organe délibérant de l'entité, sont également des éléments à prendre en considération par le commissaire aux comptes dans sa démarche d'acceptation de l'intervention. Ainsi, généralement, s'agissant d'attester la concordance d'un chiffre ou d'une information avec les comptes annuels ou consolidés, le commissaire aux comptes ne devrait accepter de le faire, selon les cas, que dès lors que les comptes sont arrêtés par l'organe compétent ou bien, le cas échéant, dès lors qu'il a établi son rapport sur les comptes annuels ou consolidés (cf. 2.31.4).

Ainsi, dans les situations où les comptes ont été arrêtés par l'organe compétent et où les travaux d'audit des comptes ont été effectués mais où le rapport ne peut pas encore être établi en raison de certains travaux restant à finaliser (par exemple mise en forme et documentation du dossier, résolution de points non susceptibles d'affecter les comptes de manière significative, rapport de gestion non encore vérifié ou en cours de vérification, ...) et que les conditions suivantes sont réunies :

- les déclarations écrites spécifiques que le commissaire aux comptes juge nécessaire d'obtenir ont déjà été discutées avec la direction et, le cas échéant, le comité d'audit et leur inclusion dans la lettre d'affirmation restant à obtenir est acquise ;
- s'il est envisagé que le rapport de certification comporte une observation, le commissaire aux comptes a pu apprécier s'il est utile de faire état de cette observation dans l'attestation ;
- sauf événement imprévu, les comptes dont sont extraits les chiffres mentionnés dans l'attestation donneront lieu à une certification sans réserve ou à une certification avec réserves n'affectant pas les informations objet de l'attestation ;

le commissaire aux comptes peut estimer être en mesure d'accepter d'effectuer l'intervention, les travaux d'audit étant quasiment terminés.

#### **2.15.4 L'entité concernée, la période, les informations**

Pour décider d'accepter ou pas d'effectuer l'intervention, le commissaire aux comptes peut également prendre en considération le fait que les informations à attester se rapportent :

- à des exercices antérieurs à sa nomination (cf. 2.31.5A)) ;
- au premier exercice d'un nouveau mandat (cf. 2.31.5B)) ;
- à des prévisions ou correspondent à des prévisions (cf. 2.31.5C)) ;
- à une entité contrôlée ou contrôlante (cf. 2.31.5D)) ;
- à une entité dans laquelle il n'exerce pas de mandat (ni dans ses contrôlées ou contrôlantes) (cf. 2.32).

Lorsque l'intervention porte sur une entité contrôlée ou contrôlante dans laquelle le commissaire aux comptes n'exerce pas de mandat, pour accepter de l'effectuer, il prend également en considération sa connaissance de l'entité concernée, acquise par exemple pour les besoins de l'audit des comptes consolidés, ainsi que la nature et l'étendue des travaux à réaliser pour obtenir le niveau d'assurance requis en fonction, notamment, du type d'information à attester et de la complexité qui s'y rapporte.

Enfin, le commissaire aux comptes s'efforce de comprendre les attentes de l'entité et de l'utilisateur final pour déterminer si l'intervention ainsi que son produit fini relèvent d'une intervention du type attestation ou bien de procédures convenues.

### 2.15.5 *Les limites liées au terme du mandat*

Le commissaire aux comptes dont le mandat a pris fin ne peut plus accepter d'établir une attestation dans le cadre de SACC. En revanche, il peut notamment envisager d'intervenir dans le cadre d'une prestation prévue par les dispositions de l'article L. 820-1-1 alinéa 2 du code de commerce.

### 2.15.6 *Les autres limites*

Par ailleurs, pour apprécier s'il accepte ou pas de réaliser l'intervention, le commissaire aux comptes peut également prendre en considération les éléments suivants :

- le document préparé par l'entité et destiné à être joint à l'attestation comporte des informations qui ne seront pas couvertes par l'attestation. Cette situation n'est pas nécessairement un obstacle à l'acceptation de l'intervention. En revanche, le fait que ces informations ne sont pas couvertes doit être clairement exprimé dans l'attestation établie (pour plus d'informations, se référer au 2.51.4C) ;
- les comptes dont sont issues les informations à attester ont été certifiés avec réserves, voire ont fait l'objet d'un refus de certifier ou d'une impossibilité de certifier ;
- les informations à attester sont issues, par exemple, de la comptabilité analytique, qui n'a pas fait l'objet d'un audit. De ce fait, le niveau d'assurance requis pourra ne pas être obtenu ;
- les informations à attester sont particulièrement sensibles et les travaux effectués pour les besoins de la certification des comptes ou les travaux complémentaires à effectuer ne permettront pas d'atteindre le degré de précision souhaité et donc d'obtenir le niveau d'assurance requis (par exemple, lorsque de la conclusion de l'attestation dépend l'attribution d'une prime à un dirigeant).

## 2.2 LETTRE DE MISSION

Lorsque l'intervention est effectuée par le commissaire aux comptes qui exerce un mandat au sein de l'entité, la lettre de mission initiale comporte, conformément au paragraphe 06 de la NEP 210 :

- l'objectif et l'étendue du contrôle légal et des autres interventions dont la réalisation est connue au moment de l'établissement de la lettre de mission et qu'il entend mener en application des dispositions légales et réglementaires ;
- une mention selon laquelle d'autres interventions requises par les dispositions légales ou réglementaires seront susceptibles d'être réalisées selon les circonstances ou la survenance d'événements affectant la personne ou l'entité.

Par ailleurs, la lettre de mission initiale du commissaire aux comptes peut inclure une mention de portée générale relative à l'éventualité de la réalisation de prestations entrant dans le cadre de SACC.

Cette mention peut par exemple prendre la forme suivante :

« Nous pourrions être amenés à réaliser d'autres interventions, dans le cadre de services autres que la certification des comptes, non couvertes par la présente lettre. Les modalités de ces interventions feront l'objet d'une lettre séparée et donneront lieu à une facturation distincte complémentaire. »

Toutefois, l'inclusion de ces mentions dans la lettre de mission initiale n'exonère par le commissaire aux comptes du respect des dispositions relatives à la lettre de mission contenues dans l'article R. 823-17-1.

Lorsque l'intervention est effectuée par « un » commissaire aux comptes qui n'exerce pas de mandat au sein de l'entité, il établit une lettre de mission dans laquelle il précise notamment le mode de calcul de ses honoraires, conformément aux dispositions :

- de l'article R. 823-17-1 : « *Pour les missions autres que la certification des comptes et pour les prestations, une lettre de mission doit être établie par les parties préalablement à la réalisation de la mission ou de la prestation. Elle précise notamment les engagements des parties et le montant des honoraires, qui tient compte de l'importance des diligences à mettre en œuvre.* » ;
- de l'article 13 du code de déontologie : « (...) *Le mode de calcul des honoraires relatifs à des travaux ou diligences non prévus lors de l'acceptation de la mission ou de la prestation, mais qui apparaîtraient nécessaires à son exécution, doit être convenu lors de l'acceptation de la mission ou de la prestation ou, à défaut, au moment où il apparaît que des travaux ou diligences complémentaires doivent être réalisés.* »

Des exemples de lettre de mission figurent dans l'espace documentaire SIDONI. Ces exemples comportent une partie relative à la responsabilité, indiquant notamment que la responsabilité du commissaire aux comptes à l'égard de l'entité est définie par la loi française et qu'il n'accepte aucune extension de sa responsabilité au-delà de celle prévue par la loi française. Cette partie peut également inclure des dispositions relatives à la durée de la prescription (cf. article 2254 du Code civil, à la détermination du point de départ de la prescription et à la limitation de la responsabilité contractuelle encourue (cf. article 1231-3 du Code civil).

## 2.3 TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

### 2.31 Intervention effectuée par le commissaire aux comptes qui exerce un mandat au sein de l'entité

#### 2.31.1 Généralités

Pour déterminer les travaux à effectuer, outre la prise en considération de l'objet et de l'utilisation projetée de l'attestation, le commissaire aux comptes considère le niveau d'assurance requis et conçoit et réalise les procédures destinées à l'obtenir.

Il convient d'observer que, dans la majeure partie des cas, les travaux réalisés pour les besoins de la certification des comptes ne sont pas de nature à permettre d'obtenir le niveau d'assurance requis par l'attestation.

En effet, l'importance des travaux effectués pour formuler une opinion sur les comptes pris dans leur ensemble ne permet généralement pas d'obtenir le même niveau d'assurance sur une information isolée.

Dans les développements figurant dans la présente note d'information, les termes « prendre connaissance » (employés, par exemple, concernant les procédures mises en place par l'entité pour produire l'information à attester) recouvrent les entretiens et les demandes d'informations auxquels il est procédé auprès de la direction et/ou d'autres personnes au sein de l'entité. En revanche, ces termes ne recouvrent pas les autres techniques de contrôles utilisées pour la prise de connaissance de l'entité et l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes et visées au paragraphe 18 de la NEP 315.

#### 2.31.2 Définitions

##### A) Concordance

La concordance est la reprise à l'identique dans un document d'un chiffre ou d'une information figurant dans un autre document dont il est extrait. La concordance suppose qu'il y ait au moins deux chiffres ou informations à comparer. Elle ne peut pas être appréciée isolément.

On parle de concordance avec :

- des comptes annuels ou consolidés ou intermédiaires ;
- une ou plusieurs notes de l'annexe, ou un extrait d'une note de l'annexe ;

- la balance générale ;
- des balances auxiliaires ;
- des données chiffrées issues de la comptabilité ;
- une pièce comptable (factures, bons de livraison, ...) ;
- la comptabilité analytique (quantités, relevés d'heures, ...) ;
- ...

## **B) Cohérence**

Il y a cohérence entre deux chiffres ou informations issus de sources différentes lorsqu'ils ne présentent pas de contradictions entre eux, sont homogènes, se corroborent ou présentent une logique d'ensemble. La cohérence suppose qu'il y ait au moins deux chiffres ou informations à comparer. Elle ne peut pas être appréciée isolément.

Il convient d'observer que la cohérence n'est pas une version ou approche dégradée de la concordance. La cohérence implique l'existence d'un rapport logique et l'absence de contradictions entre deux chiffres ou informations. Elle n'a pas vocation à s'appliquer lorsqu'il s'agit de reproduire à l'identique dans un document, un chiffre, ou une information, issus d'une autre source. Dans ce dernier cas, il s'agit de concordance.

On parle de cohérence :

- des informations figurant dans des colonnes d'une fiche déclarative avec la documentation technique se rapportant aux produits objet de la déclaration ;
- des budgets avec les hypothèses et les plans d'actions ;
- d'hypothèses entre elles ;
- d'un chiffre avec des paramètres de calcul ;
- d'une information avec des données de marché ou des indicateurs externes à l'entité ;
- d'une information avec la compréhension ou la connaissance que le commissaire aux comptes a de l'entité ;
- de la traduction en langue étrangère de tout ou partie des comptes annuels ou consolidés avec les comptes annuels ou consolidés établis en français ;
- ...

## **C) Conformité**

La conformité d'une information avec une règle, un principe, un texte légal ou réglementaire ... est la correcte application ou reproduction de cette règle, de ce principe ou de ce texte légal ou réglementaire. La conformité suppose une référence à laquelle est mesurée une information, selon le cas, dans tous ses aspects significatifs. Elle ne peut pas être appréciée isolément.

On parle de conformité d'une information avec :

- le mode de calcul décrit dans un contrat d'emprunt ou dans un accord d'entreprise ;
- le mode opératoire décrit dans un manuel de procédures ;
- le mode de calcul d'un dividende précipitaire défini par les statuts ;
- le mode de calcul d'une rémunération avec les clauses d'un contrat de commissions ou la décision d'un comité de rémunérations ;
- l'objet social figurant dans les statuts ;
- les dispositions d'un texte légal ou réglementaire ;
- les décisions prises par l'organe délibérant ou compétent ;
- les principes figurant dans un référentiel, ...

## D) *Présentation sincère*

Une information est présentée de manière sincère si elle reflète fidèlement, dans tous leurs aspects significatifs, les situations ou événements qu'elle a vocation à traduire, c'est-à-dire qu'elle traduit la réalité et ne comporte pas d'omission de nature à influencer la compréhension ou la décision de l'utilisateur.

On parle de présentation sincère d'une information pour :

- la description d'un avantage en nature ;
- la description des facteurs déclencheurs du versement d'une prime ;
- la présentation synthétique d'une opération ou d'un contrat ;
- ...

### 2.31.3 *Techniques de contrôle*

Les techniques de contrôle visées au paragraphe 10 de la NEP 500 - *Caractère probant des éléments collectés* sont :

« (...)

- *l'inspection des enregistrements ou des documents, qui consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports ;*
- *l'inspection des actifs corporels, qui correspond à un contrôle physique des actifs corporels ;*
- *l'observation physique, qui consiste à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité ;*
- *la demande d'information, qui peut être adressée à des personnes internes ou externes à l'entité ;*
- *la demande de confirmation des tiers, qui consiste à obtenir de la part d'un tiers une déclaration directement adressée au commissaire aux comptes concernant une ou plusieurs informations ;*
- *la vérification d'un calcul ;*
- *la ré-exécution de contrôles, qui porte sur des contrôles réalisés à l'origine par l'entité ;*
- *les procédures analytiques, qui consistent à apprécier des informations financières à partir :*
  - *de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires ;*
  - *de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues. ».*

Ces techniques de contrôle peuvent s'utiliser seules ou en combinaison.

### 2.31.4 *Typologie des travaux*

La conception et la réalisation de procédures permettant d'obtenir le niveau d'assurance requis incluent généralement :

- la connaissance générale de l'entité acquise au cours de l'exercice de la mission de contrôle légal et l'évaluation du risque d'anomalies significatives ;
- la prise de connaissance des procédures mises en place par l'entité pour produire l'information à attester ;
- l'examen du texte légal ou réglementaire, des parties du contrat (de l'accord, ...) qui est à l'origine de l'attestation à établir ;
- l'appréciation des compétences requises et, le cas échéant, la décision de recourir à un expert ;
- en fonction des informations à attester, le suivi des points identifiés dans le cadre de l'audit ainsi que l'appréciation de l'incidence éventuelle de l'opinion exprimée dans le dernier rapport de

certification des comptes établi et, notamment, la (ou les) réserve(s), le refus de certifier ou l'impossibilité de certifier ou bien encore la (ou les) observation(s) exprimés.

Parmi les techniques de contrôle visées au paragraphe 10 de la NEP 500 (cf. 2.31.3), le commissaire aux comptes apprécie celles qu'il lui paraît opportun d'utiliser au regard de la nature des informations et du contexte de son intervention.

La nature et l'étendue des travaux visant à obtenir le niveau d'assurance requis sur les informations à attester varient d'une intervention à l'autre, notamment selon que l'information est issue totalement ou partiellement de comptes ayant fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité ou bien encore qu'elle se rapporte à une période sur laquelle aucuns travaux d'audit ou d'examen limité n'ont été réalisés. La simple mention dans l'attestation du fait que les comptes dont sont extraites les informations à attester n'ont pas fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité ne peut pas justifier l'absence de réalisation des travaux nécessaires à l'obtention du niveau d'assurance requis.

#### **A) *Concordance***

Les travaux visant à attester la concordance d'une information incluent généralement :

- la vérification de la concordance entre les informations à attester figurant dans le document et celles figurant dans les comptes dont elles sont issues. Ce contrôle de concordance est plus ou moins étendu selon que l'information est ou pas directement extraite des comptes annuels ou consolidés. Lorsque tel est le cas, ce contrôle se limite à vérifier que l'information figurant dans le document à joindre à l'attestation est identique à celle qui figure dans les comptes. En revanche, lorsque l'information est extraite, par exemple, de la balance comptable générale correspondant aux comptes audités, le contrôle de la concordance inclut la vérification qu'il s'agit effectivement de la balance correspondant aux comptes audités. Ces vérifications peuvent être effectuées par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection. L'étendue des sélections est déterminée en prenant en considération notamment l'objet de l'attestation, le niveau d'assurance requis et l'utilisation que l'entité entend en faire ;
- le cas échéant, le contrôle de l'exactitude arithmétique de l'information chiffrée produite ;
- des entretiens avec la direction quant à l'existence d'éventuels événements postérieurs à la date d'établissement des informations objet de l'attestation susceptibles d'affecter ces informations ou la présentation qui en est faite.

##### **a) Les informations à attester sont extraites de comptes ayant fait l'objet d'un audit**

Dans ce cas, les contrôles de concordance peuvent être limités à la vérification de la reprise à l'identique, dans le document destiné à être joint à l'attestation, des informations figurant dans les comptes ayant fait l'objet d'un audit.

##### **b) Les informations à attester sont extraites de comptes non encore arrêtés par l'organe compétent**

Dans ce cas, le commissaire aux comptes ne peut généralement pas accepter d'effectuer l'intervention. Dans l'hypothèse où, eu égard au contexte d'établissement de l'attestation, à la nature de l'information à attester, à l'utilisation qui en est envisagée et à l'avancement des travaux d'audit, il estime pouvoir accepter de l'établir, il adapte ses travaux en conséquence et indique dans l'attestation le fait que les comptes n'ont pas encore été arrêtés par l'organe compétent de l'entité.

- c) Les informations à attester sont extraites de comptes arrêtés par l'organe compétent, l'audit des comptes est terminé, mais le rapport de certification n'est pas établi

Dans ce cas, si le commissaire aux comptes estime pouvoir accepter l'intervention, par exemple dans le cas où ses diligences relatives à la certification des comptes sont quasiment terminées (cf. 2.15.3), il adapte ses travaux et la rédaction de l'attestation en conséquence (cf. 2.51.4C)).

- d) Les informations à attester sont extraites en partie de comptes ayant fait l'objet d'un audit

Lorsque les informations à attester ne portent pas sur l'intégralité de la période couverte par les comptes ayant fait l'objet d'un audit, mais par exemple sur un semestre de ces comptes et, le cas échéant, également sur un semestre appartenant à une période non auditée, le commissaire aux comptes porte une attention particulière aux procédures qui permettent d'extraire une partie des comptes audités. Concernant les informations se rapportant à la période postérieure aux derniers comptes ayant fait l'objet d'un audit, il se réfère au 2.31.4A)e).

- e) Les informations à attester sont extraites de la comptabilité mais sont établies à une date postérieure aux derniers comptes ayant fait l'objet d'un audit

Dans ce cas, le commissaire aux comptes met en œuvre les travaux qu'il estime nécessaires pour la période non couverte par son dernier audit en :

- prenant en considération sa connaissance générale de l'entité et de ses procédures d'enregistrement comptable acquise à l'occasion de l'exercice de son mandat ;
- prenant connaissance des procédures mises en place pour produire l'information sur la période non auditée et considérant les anomalies identifiées au cours des contrôles des exercices précédents correspondant notamment à des opérations non comptabilisées et susceptibles d'affecter l'information produite ;
- procédant à des entretiens avec la direction quant :
  - à l'existence de changements comptables ;
  - à l'évolution des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit et susceptibles d'avoir une incidence sur les informations à attester.

Généralement, plus la date à laquelle les informations à attester sont établies est éloignée de celle des derniers comptes audités, plus les travaux à mettre en œuvre seront étendus et adaptés en fonction du contexte de l'intervention.

- f) Les informations à attester sont issues de comptes certifiés incluant une (des) observation(s)

Lorsque les informations à attester sont issues de comptes certifiés et que le rapport de certification comporte une observation, le commissaire aux comptes apprécie s'il est utile de faire état de cette observation dans l'attestation établie sous forme de remarque.

Lorsque l'observation formulée porte sur la continuité d'exploitation, qu'il s'agisse d'attester la concordance, la cohérence ou la conformité ou bien encore la présentation de manière sincère, la CNCC considère qu'il est généralement opportun que cette observation soit mentionnée dans l'attestation.

De même, lorsque le rapport de certification comporte une observation relative à un changement comptable et que les informations à attester ont été affectées par celui-ci, la CNCC estime également opportun que cette observation soit mentionnée dans l'attestation.

## *B) Cohérence*

La vérification de la cohérence nécessite l'exercice du jugement professionnel. En effet, il ne s'agit pas uniquement de vérifier qu'une information a été correctement extraite d'une source, dont on connaît le degré de fiabilité, et est correctement reportée dans un document, mais également d'apprécier si l'information produite est cohérente avec les différents éléments collectés notamment pour les besoins de la certification des comptes. C'est-à-dire que cette information et les autres éléments collectés ne présentent pas de contradictions entre eux, sont homogènes, se corroborent ou présentent une logique d'ensemble.

Par ailleurs, il convient également de s'enquérir auprès de la direction de l'entité de l'existence d'éventuels événements postérieurs à la date d'établissement du document destiné à être joint à l'attestation susceptibles d'affecter les informations objet de l'attestation ou la présentation qui en est faite.

## *C) Conformité*

Les contrôles visant à attester la conformité, selon le cas, dans tous ses aspects significatifs<sup>19</sup>, consistent généralement à :

- prendre connaissance du texte légal ou réglementaire, des statuts, du contrat, des procédures ... par rapport auxquels est vérifiée la conformité d'une information ;
- prendre connaissance des hypothèses retenues par l'entité et/ou des interprétations des clauses du contrat,... (par exemple, dans le cadre de l'attestation relative aux ratios) ;
- vérifier leur correcte description dans le document joint à l'attestation ;
- vérifier la conformité effective des informations avec le texte légal ou réglementaire, les statuts, le contrat, les procédures ... ;
- le cas échéant, vérifier la conformité des modalités appliquées pour déterminer les informations avec le contrat (l'accord, ...). Il n'appartient pas au commissaire aux comptes d'interpréter le contrat, l'accord, les intentions des parties, ... Il lui appartient en revanche de vérifier, lorsque plusieurs interprétations sont possibles ou que le contrat n'est pas précis, que les méthodes et hypothèses retenues par l'entité sont dûment explicitées dans le document joint à l'attestation ;
- s'enquérir auprès de la direction de l'entité de l'existence d'éventuels événements postérieurs à la date d'établissement du document destiné à être joint à l'attestation susceptibles d'affecter les informations objet de l'attestation ou leur conformité.

## *D) Présentation sincère*

L'appréciation de la présentation sincère d'une information conduit généralement le commissaire aux comptes à :

- prendre connaissance des travaux qui ont permis d'élaborer ces informations et consulter la documentation existante ;
- effectuer un examen des méthodes retenues et des informations présentées pour vérifier qu'elles ne contiennent pas d'éléments en contradiction ou incohérents par rapport à sa connaissance générale de l'entité acquise à l'occasion de l'exercice de son mandat ;

---

<sup>19</sup> Lorsque les vérifications effectuées ne portent que sur les aspects significatifs de la conformité, par exemple la conformité aux clauses significatives d'un contrat et non pas à l'intégralité de ses clauses, la conformité par rapport à un manuel de procédures pour ce qui concerne les procédures significatives au cas particulier de l'entité concernée, les éléments significatifs de la détermination du bénéfice net et des capitaux propres dans le cadre de la participation des salariés aux fruits de l'expansion ou bien encore ce qui est significatif au regard de l'objet, du contexte et de l'utilisation prévue de l'attestation.

- suivre les domaines sensibles identifiés lors du dernier audit ;
- déterminer si les informations reflètent fidèlement, dans tous leurs aspects significatifs, les situations ou événements qu’elles ont vocation à traduire. C’est-à-dire qu’elles traduisent la réalité et ne comportent pas d’omission de nature à influencer la compréhension ou la décision de l’utilisateur ;
- s’enquérir auprès de la direction de l’entité de l’existence d’éventuels événements postérieurs à la date d’établissement du document destiné à être joint à l’attestation susceptibles d’affecter les informations objet de l’attestation ou la présentation qui en est faite.

### **2.31.5 Situations particulières**

Pour déterminer les travaux à effectuer, le commissaire aux comptes considère également certaines situations particulières :

- les informations à attester se rapportent à des exercices antérieurs à la nomination du commissaire aux comptes (cf. 2.31.5A) ;
- l’attestation est à réaliser au cours du premier exercice d’un nouveau mandat (cf. 2.31.5B) ;
- les informations à attester incluent des prévisions ou correspondent à des prévisions (cf. 2.31.5C) ;
- les informations à attester se rapportent à une entité contrôlée ou contrôlante (cf. 2.31.5D)).

#### **A) Informations à attester se rapportant à des exercices antérieurs à la nomination du commissaire aux comptes**

Le fait que les informations sur lesquelles porte l’attestation se rapportent à des exercices antérieurs à la nomination du commissaire aux comptes ne constitue pas un obstacle en soi à l’établissement de l’attestation.

Pour déterminer les travaux à effectuer, le commissaire aux comptes prend notamment en considération :

- le fait qu’il a déjà audité ou non les comptes d’un exercice de cette entité. Dans l’hypothèse où il s’agit de la première année de son mandat et qu’il n’a pas encore réalisé l’audit des comptes de l’exercice de sa nomination, il se réfère aux développements figurant au 2.31.5B) ;
- le fait que d’autres commissaires aux comptes étaient en fonction ou pas sur les exercices concernés ainsi que, le cas échéant, l’opinion exprimée sur les comptes des exercices visés ou les observations formulées dans les rapports de certification de ces comptes ;
- la qualité du système d’information de l’entité observé au cours de l’exercice de son mandat et sa capacité à retracer les informations objet de l’attestation.

Par ailleurs, s’agissant d’informations se rapportant à des exercices antérieurs, le commissaire aux comptes s’interroge sur le point de savoir si, au cours de ses travaux relatifs à des exercices ultérieurs, il a identifié des anomalies ou il a eu connaissance d’événements postérieurs à la clôture des exercices sur lesquels portent les informations à attester et considère, le cas échéant, si ces éléments sont de nature à affecter la pertinence des informations objet de l’attestation.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> De même, en cas d’établissement d’une attestation portant sur des informations se rapportant à des exercices antérieurs, au cours desquels le commissaire aux comptes exerçait déjà son mandat au sein de l’entité, il s’interroge sur le point de savoir si, au cours de ses travaux relatifs à des exercices ultérieurs, il a identifié ou il a eu connaissance d’événements postérieurs à la clôture des exercices sur lesquels portent les informations à attester et considère, le cas échéant, si ces événements sont de nature à affecter la pertinence des informations objet de l’attestation.

Lorsque les comptes des exercices antérieurs ont été certifiés par un autre commissaire aux comptes ou n'ont pas été certifiés, le commissaire aux comptes complète l'introduction de son attestation en indiquant :

étant précisé que les informations [concernant les exercices [indiquer les dates de clôture des exercices concernés] ou concernant l'exercice clos le ... [date de clôture] ou concernant cet exercice]] [sont relatives à des comptes ayant fait l'objet d'un audit par un autre commissaire aux comptes<sup>21</sup> ou n'ont pas fait l'objet d'une certification].

#### **B) Informations à attester au cours du premier exercice d'un nouveau mandat**

Pour déterminer les travaux à effectuer, le commissaire aux comptes nouvellement nommé prend en considération le fait que les comptes de l'exercice précédent ont été certifiés ou pas par un commissaire aux comptes.

Il prend également en considération les dispositions de la NEP 510 – *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes*.

Lorsque les comptes de l'exercice précédent ont été certifiés par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes nouvellement nommé peut notamment :

- prendre connaissance de l'entité et de son environnement à partir de la revue des dossiers de son prédécesseur ou, le cas échéant, du co-commissaire aux comptes, en s'intéressant particulièrement aux facteurs identifiés par le prédécesseur ou, le cas échéant, par le co-commissaire aux comptes comme pouvant engendrer des anomalies significatives dans les comptes ; et à leur évaluation du risque d'anomalies significatives réalisée pour les besoins de ces contrôles ;
- s'enquérir auprès de la direction de l'entité des changements survenus depuis la période précédente susceptibles d'affecter la pertinence des informations recueillies.

Le commissaire aux comptes détermine, en exerçant son jugement professionnel, ceux des travaux ci-dessus décrits qu'il décide de réaliser totalement ou partiellement. Par exemple, lorsqu'une attestation identique à celle envisagée a été établie au cours des exercices précédents par le commissaire aux comptes alors en fonction, l'examen de la documentation constituée à ce titre par ce dernier peut être estimé suffisant.

Lorsque les comptes de l'exercice précédent n'ont pas été certifiés par un commissaire aux comptes, par exemple, dans le cas d'une entité qui antérieurement ne dépassait pas les seuils imposant la désignation d'un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes nouvellement nommé peut décider de prendre connaissance des éléments de contrôle interne qu'il estime pertinents pour l'établissement de l'attestation concernée et évaluer le risque d'anomalies significatives y afférent.

Par ailleurs, dans l'hypothèse où l'attestation porte sur des informations relatives à une période antérieure à sa nomination, le commissaire aux comptes nouvellement nommé se réfère, en outre, aux développements figurant au 2.31.5A).

---

<sup>21</sup> Il n'est pas nécessaire d'indiquer le nom ou la dénomination sociale du commissaire aux comptes concerné.

### **C) Informations à attester incluant des prévisions ou correspondant à des prévisions**

Lorsque les informations à attester incluent des prévisions ou correspondent à des prévisions, les travaux à effectuer sont adaptés au cas par cas, en prenant en considération :

- l'importance des éléments prévisionnels inclus dans les informations à attester ;
- les procédures mises en place par l'entité pour produire ces informations prévisionnelles ;
- le fait que l'entité établit régulièrement ou pas des informations prévisionnelles ;
- le cas échéant, l'amplitude des écarts observés entre les prévisions antérieures et les réalisations effectives.

Les travaux du commissaire aux comptes varient selon la nature de l'attestation (attestation de concordance, de conformité à un processus, de préparation de documents comportant des informations prévisionnelles conformément à un contrat, ...). Ils peuvent inclure :

- l'approfondissement, le cas échéant, de sa connaissance des activités de l'entité et du secteur d'activité dans lequel elle évolue ou évoluera pour être en mesure, notamment, d'apprécier si les hypothèses significatives nécessaires à la préparation des informations prévisionnelles ont bien été identifiées (nature et situation des marchés, facteurs propres au secteur, concurrence, sensibilité aux conditions économiques, environnement légal, réglementaire, déontologique, ...) ;
- la prise de connaissance du processus d'établissement des informations prévisionnelles et des procédures mises en place par l'entité pour le choix des hypothèses et l'établissement de ces informations ;
- la vérification que :
  - les dirigeants ont pris en compte et justifié les hypothèses significatives pour l'établissement de ces informations, ces hypothèses sont correctement décrites dans le document joint à l'attestation et elles ne sont pas incohérentes avec la connaissance acquise au cours des travaux d'audit sur les diverses estimations et tests de dépréciation (« *impairment* ») mis en œuvre par la direction dans le cadre de l'établissement des comptes historiques ;
  - les informations prévisionnelles reflètent bien les hypothèses décrites ;
  - les calculs sur la base des hypothèses décrites ont été correctement effectués ;
  - les méthodes comptables utilisées pour l'établissement de ces informations sont conformes à celles suivies pour l'établissement des comptes annuels ou consolidés de l'entité.

Pour autant, les travaux ci-dessus recensés ne sont pas suffisants pour permettre au commissaire aux comptes d'obtenir une assurance lui permettant de conclure dans l'attestation que les hypothèses telles que décrites en annexe des prévisions constituent une base raisonnable pour l'établissement de ces prévisions.

### **D) Attestation portant sur des informations se rapportant à une entité contrôlée ou contrôlante**

Lorsque les informations à attester se rapportent à une entité contrôlée ou contrôlante, dans laquelle le commissaire aux comptes n'exerce pas de mandat, la nature et l'étendue des travaux sont fonction de sa connaissance de l'entité concernée, acquise par exemple pour les besoins de l'audit des comptes consolidés. Pour les déterminer, il prend notamment en considération les éléments suivants :

- les comptes de l'entité contrôlée ou contrôlante sont certifiés ou pas par un commissaire aux comptes et, dans l'affirmative, le fait que les dispositions de l'article L. 822-15 alinéa 2<sup>22</sup> ne sont pas applicables dans le contexte de l'établissement d'une attestation ;

---

<sup>22</sup> Article L. 822-15 alinéa 2 : « *Lorsqu'une personne morale établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes de la personne morale consolidante et les commissaires aux comptes des personnes consolidées sont, les uns à l'égard des autres, libérés du secret professionnel. (...)* ».

- l'entité contrôlée est consolidée ou pas dans l'entité dans laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé. Lorsque l'entité est consolidée, le commissaire aux comptes de l'entité consolidante peut, du fait des travaux qu'il a réalisés pour les besoins de l'audit des comptes consolidés disposer d'informations sur les comptes et les procédures de cette entité ;
- les procédures en vigueur dans l'entité contrôlée ou contrôlante et dans l'entité dans laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé sont ou ne sont pas les mêmes.

### 2.32 Intervention effectuée par « un commissaire aux comptes » qui n'exerce pas de mandat au sein de l'entité

Dans ce cas, il convient également de se référer aux développements figurant au 2.31, en prenant en considération le fait que lorsqu'il s'agit de l'intervention d'« un commissaire aux comptes » qui n'exerce pas de mandat au sein de l'entité concernée ni de ses contrôlées ou contrôlantes, les informations à attester peuvent ne pas être issues de comptes ayant fait l'objet d'un audit et nécessiteront des vérifications plus étendues que si l'intervention était effectuée par le commissaire aux comptes exerçant un mandat au sein de l'entité.

Au surplus, quand bien même ces informations seraient issues de comptes ayant fait l'objet d'un audit, les obligations de secret professionnel qui s'imposent au commissaire aux comptes ayant certifié ces comptes font obstacle à ce que ce dernier communique avec le commissaire aux comptes choisi par l'entité pour établir l'attestation.

Les travaux du commissaire aux comptes varient selon qu'il s'agit d'attester de la concordance, de la cohérence, de la conformité ou bien encore de la présentation sincère des informations<sup>23</sup> objet de l'attestation, ils peuvent consister notamment à :

- prendre connaissance du texte légal ou réglementaire relatif à l'attestation ;
- prendre connaissance des procédures mises en place par l'entité pour préparer les informations à attester ;
- prendre connaissance des travaux qui ont permis d'élaborer ces informations et consulter la documentation existante ;
- vérifier la concordance des informations figurant dans le document préparé par l'entité avec la comptabilité ou les données sous-tendant la comptabilité ou les données internes à l'entité en lien avec la comptabilité (telles que notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion) ;
- apprécier si l'information produite est cohérente avec les différents éléments collectés. C'est-à-dire que cette information et les autres éléments collectés ne présentent pas de contradictions entre eux, sont homogènes, se corroborent ou présentent une logique d'ensemble ;
- prendre connaissance des hypothèses retenues par l'entité et/ou des interprétations du texte légal ou réglementaire ;
- vérifier leur correcte description dans le document joint à l'attestation ;
- vérifier la conformité effective des informations avec le texte légal ou réglementaire ;
- le cas échéant, vérifier la conformité des modalités appliquées pour déterminer les informations avec le texte légal ou réglementaire. Il n'appartient pas au commissaire aux comptes d'interpréter ce texte. Il lui appartient en revanche de vérifier, lorsque plusieurs interprétations sont possibles ou que le texte n'est pas précis, que les méthodes et hypothèses retenues par l'entité sont dûment explicitées dans le document joint à l'attestation ;
- effectuer un examen des méthodes retenues et des informations présentées pour vérifier qu'elles ne contiennent pas d'éléments en contradiction ou incohérents par rapport à sa connaissance générale de l'entité acquise à l'occasion de son intervention ;

---

<sup>23</sup> Pour de plus amples informations sur ces notions et sur la typologie de travaux possibles, voir 2.31.2 et 2.31.4.

- déterminer si les informations reflètent fidèlement, dans tous leurs aspects significatifs, les situations ou événements qu’elles ont vocation à traduire. C’est-à-dire qu’elles traduisent la réalité et ne comportent pas d’omission de nature à influencer la compréhension ou la décision de l’utilisateur ;
- le cas échéant, prendre connaissance du rapport du commissaire aux comptes sur les comptes ;
- vérifier l’exactitude arithmétique de l’information chiffrée produite ;
- s’enquérir auprès de la direction de l’entité de l’existence d’éventuels événements postérieurs à la date d’établissement du document destiné à être joint à l’attestation susceptibles d’affecter les informations objet de l’attestation ou la présentation qui en est faite.

Le commissaire aux comptes apprécie au cas par cas s’il convient d’effectuer des diligences d’audit afin d’être en mesure d’obtenir l’assurance requise. Tel est le cas lorsque l’attestation porte sur des agrégats (covenants, agrégats de résultat, EBITDA, capitaux propres, trésorerie, ...).

Par ailleurs, lorsque les comptes n’ont pas fait l’objet d’un rapport d’audit, ceci est précisé dans l’attestation.

## 2.4 DÉCLARATIONS DE LA DIRECTION<sup>24</sup>

L’appréciation de la nécessité de demander une lettre d’affirmation prend notamment en considération les déclarations que le commissaire aux comptes a collectées au cours de son intervention et le fait qu’il souhaite les voir confirmer par la direction de l’entité. Elle inclut également le fait qu’en fonction des circonstances propres aux informations à attester et au contexte de l’attestation, le commissaire aux comptes souhaite obtenir une confirmation de la direction relative, d’une part, au fait que tous les documents se rapportant aux informations à attester lui ont été communiqués et, d’autre part, à l’absence de survenance d’événements postérieurs à la date d’établissement du document destiné à être joint à l’attestation susceptibles d’affecter les informations objet de l’attestation ou la présentation qui en est faite. Cette appréciation intègre également le fait que certaines déclarations de la direction peuvent déjà être incluses dans le document préparé par l’entité et destiné à être joint à l’attestation.

Par ailleurs, lorsque les informations à attester sont des prévisions ou incluent des prévisions, les affirmations demandées à la direction de l’entité peuvent être formulées comme suit :

Les prévisions prennent en compte la situation future que nous avons estimée la plus probable à la date de leur établissement et les actions prises, ou que nous envisageons de prendre, ne contredisent pas les hypothèses retenues.

Lorsque l’attestation se rapporte à une entité contrôlante ou contrôlée, le commissaire aux comptes apprécie également la nécessité de demander une lettre d’affirmation à la direction de l’entité ayant établi l’information, cette lettre étant signée par le représentant légal de l’entité concernée.

## 2.5 ÉTABLISSEMENT DE L’ATTESTATION

### 2.51 Forme de l’attestation

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

Le commissaire aux comptes n’est pas, et ne peut être, dispensateur d’information. L’obligation de secret professionnel fonde cette règle. Il appartient donc à la direction de l’entité de produire les informations et au commissaire aux comptes d’exprimer une conclusion sur ces informations, après avoir déterminé

<sup>24</sup> Un exemple de déclarations de la direction figure sur l’espace documentaire SIDONI.

et effectué les travaux permettant d'obtenir le niveau d'assurance requis.

Dans tous les cas, le commissaire aux comptes ne peut donc se prononcer que sur un document établi, sous leur responsabilité, par les dirigeants.

Il n'est pas possible que le commissaire aux comptes appose sa signature directement sur le document établi par l'entité, qu'il s'agisse d'une signature manuscrite ou d'un tampon valant signature, quand bien même ce format serait imposé par le texte légal ou réglementaire ou par l'utilisateur final de l'attestation.

En revanche, les documents établis par la direction de l'entité et joints à l'attestation du commissaire aux comptes peuvent faire l'objet de sa part d'un visa aux seules fins d'identification. Dans ce cas, il convient de parapher le document de l'entité par l'apposition des initiales du signataire et/ou d'initialiser le document par exemple au moyen d'un tampon « initialisation pour besoin d'identification » ou « pour identification seulement ».

L'attestation comporte les informations suivantes :

Le commissaire aux comptes exerce un mandat au sein de l'entité concernée ou dans les entités qu'elle contrôle ou dans celles qui la contrôlent		Le commissaire aux comptes n'exerce pas de mandat au sein de l'entité concernée ou dans les entités qu'elle contrôle ou dans celles qui la contrôlent
Attestations entrant dans le cadre de SACC		Attestations « Un CAC »
prévus par un texte légal ou réglementaire	fournis contractuellement	
<ul style="list-style-type: none"> <li>– un titre</li> <li>– l'identité du destinataire de l'attestation au sein de l'entité</li> <li>– une introduction comportant : <ul style="list-style-type: none"> <li>○ le rappel de la qualité de commissaire aux comptes</li> </ul> </li> </ul>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>– le rappel du texte légal ou réglementaire</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– la description des informations objet de l'attestation</li> <li>– le contexte de l'établissement de l'attestation, notamment afin d'éviter qu'une attestation établie dans un contexte déterminé soit utilisée de façon inappropriée dans un autre contexte</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– le rappel du texte légal ou réglementaire</li> <li>ou</li> <li>– la description des informations objet de l'attestation</li> <li>– le contexte de l'établissement de l'attestation, notamment afin d'éviter qu'une attestation établie dans un contexte déterminé soit utilisée de façon inappropriée dans un autre contexte</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>– un paragraphe rappelant les responsabilités respectives de l'entité et du (des) commissaire(s) aux comptes et, le cas échéant, les limites connues lors de l'acceptation de l'intervention</li> <li>– un paragraphe portant sur la nature et l'étendue des travaux mis en œuvre et comportant : <ul style="list-style-type: none"> <li>○ une référence à la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette intervention</li> <li>○ une description de la nature et de l'étendue des travaux</li> </ul> </li> <li>– une conclusion adaptée aux travaux effectués et au niveau d'assurance requis</li> </ul>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>– le cas échéant, une mention de liaison avec</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>– le cas échéant, une mention de liaison avec le texte légal ou</li> </ul>

<b>Le commissaire aux comptes exerce un mandat au sein de l'entité concernée ou dans les entités qu'elle contrôle ou dans celles qui la contrôlent</b>		<b>Le commissaire aux comptes n'exerce pas de mandat au sein de l'entité concernée ou dans les entités qu'elle contrôle ou dans celles qui la contrôlent</b>
Attestations entrant dans le cadre de SACC		Attestations « Un CAC »
prévus par un texte légal ou réglementaire	fournis contractuellement	
le texte légal ou réglementaire		réglementaire
– le cas échéant, une clause de restriction d'utilisation, de diffusion ou de citation		
– le cas échéant, toutes autres remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites de l'attestation		
– la date de l'attestation		
– l'adresse et l'identification du (des) signataire(s) de l'attestation		

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

Des exemples types d'attestation figurent dans l'espace documentaire SIDONI. Il s'agit dans tous les cas d'exemples et non pas de modèles, des adaptations peuvent donc être effectuées au cas par cas en fonction des circonstances propres à l'attestation que le commissaire aux comptes établit.

### 2.51.1 Titre

Le titre de l'attestation inclut le mot « Attestation » et est généralement formulé comme suit :

Attestations entrant dans le cadre de SACC		Attestations « Un CAC »
prévus par un texte légal ou réglementaire	fournis contractuellement	
<b>Attestation [du (des) commissaire(s) ou d'un commissaire] aux comptes sur les ... [informations] communiquées dans le cadre de ... [citer les références du texte légal ou réglementaire qui prescrit l'intervention du ou d'un commissaire aux comptes] relatif ... [à préciser] pour ... [[l'exercice clos le ... [date]] ou [la période du ... au ...]]</b>	<b>Attestation du (des) commissaire(s) aux comptes de ... [l'entité] ... [Indiquer le nom] relative à ... [à préciser] pour ... [[l'exercice clos le ... [date]] ou [la période du ... au ...]]</b>	<b>Attestation relative à ... [à préciser] pour ... [[l'exercice clos le ... [date]] ou [la période du ... au ...]]</b>

Le titre peut également inclure :

**[Assemblée générale d'approbation des comptes de l'exercice clos le ... [date de clôture]]**

par exemple lorsque l'attestation est mise à disposition des actionnaires à l'occasion de l'assemblée générale d'approbation des comptes.

### 2.51.2 Identité du destinataire au sein de l'entité

Le destinataire de l'attestation est généralement le président directeur général ou le directeur général (en cas de dissociation des fonctions dans la société anonyme), le président de la société par actions simplifiée (ou le directeur général ou le directeur général délégué désigné par les statuts et ayant les mêmes pouvoirs que le président), le gérant de la société à responsabilité limitée ... ou un membre de la direction dûment habilité ou bien l'organe (compétent ou délibérant) de l'entité auquel l'attestation est destinée.

Il est identifié par sa fonction au sein de l'entité (par exemple : « Au directeur général », « Au collège de gérance », ...) ou bien en indiquant : « Aux ... *préciser les membres de l'organe délibérant : Actionnaires, Associés, ...* » ou « Au ... *organe compétent* ».

### 2.51.3 Introduction

L'introduction de l'attestation, outre le rappel de la qualité de commissaire aux comptes (dans le cadre de SACC) et l'indication de l'entité concernée, inclut généralement le rappel du texte légal ou réglementaire la prescrivant ou dans le cas d'une attestation contractuelle, la description succincte des informations objet de l'attestation et le contexte de son établissement.

L'introduction est généralement formulée comme suit :

Attestations entrant dans le cadre de SACC		Attestations « Un CAC »
prévus par un texte légal ou réglementaire	fournis contractuellement	
En notre qualité de commissaire(s) aux comptes [de votre ... [entité]] et en application de ... [citer les références du texte légal ou réglementaire qui prescrit l'intervention du commissaire aux comptes] relatif à ... [à préciser], nous avons établi la présente attestation sur les informations ... [à préciser] figurant dans le document ... [le cas échéant, préciser le titre du document et les informations concernées lorsque le document établi par l'entité comprend des informations non couvertes par l'attestation du commissaire aux comptes] au ... [préciser la date], ci-joint [et établi dans le cadre de ... [à préciser]].	En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de ... [nom de l'entité], nous avons établi la présente attestation sur les informations ... [à préciser] figurant dans le document ... [le cas échéant, préciser le titre du document et les informations concernées lorsque le document établi par l'entité comprend des informations non couvertes par l'attestation du commissaire aux comptes] au ... [préciser la date], ci-joint et établi dans le cadre de ... [préciser le contexte].	Nous avons établi la présente attestation sur les informations ... [à préciser] figurant dans le document ... [le cas échéant, préciser le titre du document et les informations concernées lorsque le document établi par l'entité comprend des informations non couvertes par l'attestation du commissaire aux comptes] au ... [préciser la date], ci-joint et établi dans le cadre de ... [préciser le contexte].
	<i>Le cas échéant, l'identification de l'entité contrôlée ou contrôlante dont les informations font l'objet de l'attestation :</i>	
	(...) nous avons établi la présente attestation sur les informations ... [à préciser] figurant dans le document ... [le cas échéant,	

Attestations entrant dans le cadre de SACC		Attestations « Un CAC »
prévus par un texte légal ou réglementaire	fournis contractuellement	
	<p><i>préciser le titre du document et les informations concernées lorsque le document établi par l'entité comprend des informations non couvertes par l'attestation du commissaire aux comptes] au ... [préciser la date] [relatif à ... [préciser le nom de l'entité contrôlée ou contrôlante concernée]], ci-joint et établi dans le cadre de ... [préciser le contexte].</i></p>	
<p><i>Lorsque le commissaire aux comptes l'estime utile (notamment pour les attestations à destination des organismes publics), par exemple lorsqu'il est prévu que les informations objet de l'attestation soient « visées » par le commissaire aux comptes, la phrase suivante peut être ajoutée :</i></p>		
<p><i>[Ce document, initialisé aux seules fins d'identification, fait ressortir un montant de ... [nature de l'information] de ... [montant exact]] [Lorsque plusieurs informations sont attestées, la nature des informations et le montant exact sont à indiquer pour chacune d'elles].</i></p>		

## 2.51.4 Responsabilités respectives

### A) De l'entité

La description des responsabilités de l'entité est généralement formulée comme suit :

Ces informations ont été établies [sous la responsabilité de ... [préciser l'organe ou le membre de la direction ayant produit les informations concernées] de ... [nom de l'entité] ou sous votre responsabilité.

En outre, si le commissaire aux comptes l'estime utile, la précision suivante peut être ajoutée :

[Le cas échéant : à partir des livres comptables ayant servi à la préparation des comptes [annuels ou consolidés] pour l'exercice clos le ... [date de clôture] [, étant précisé que ces comptes n'ont pas fait l'objet d'un audit]].

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

[Les méthodes et les principales hypothèses utilisées pour établir ces ... [informations] sont précisées dans le document ci-joint.]

### B) Du commissaire aux comptes

La description des responsabilités du commissaire aux comptes peut être formulée comme suit :

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

Il nous appartient d'attester ces informations.

(Concordance)

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

(Cohérence)

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

(Conformité)

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

(Présentation sincère)

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

**C) Mentions des limites et précisions**

Par ailleurs, cette description des responsabilités respectives peut être complétée par les limites connues lors de l'acceptation de l'intervention ou par des précisions que le commissaire aux comptes juge utile et pertinent de mentionner au cas d'espèce. Il peut en être ainsi :

- lorsque la préparation des informations objet de l'attestation a donné lieu à interprétation ou comporte une part de subjectivité, le commissaire aux comptes peut préciser :

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

La phrase ci-dessus est utilisée, par exemple, lorsque le document émis par l'entité nécessite qu'une description des méthodes de calcul ainsi que des principales hypothèses utilisées par l'entité pour établir les informations, objet de l'attestation, soit également présentée. Elle est généralement utilisée dès lors que le premier paragraphe de description des responsabilités respectives inclut la phrase :

Les méthodes et les principales hypothèses utilisées pour établir ces ... [informations] sont précisées dans le document ci-joint.

- lorsque le commissaire aux comptes ne se prononce pas sur l'exactitude de certaines informations, par exemple, l'exactitude de clés de répartition :

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

- lorsque l'information objet de l'attestation est issue des comptes audités par le commissaire aux comptes qui exerce un mandat au sein de cette entité ; ceci pour spécifier que les éléments pris en compte pour la préparation de ces informations n'ont pas fait l'objet, pris isolément, d'un audit. Ce paragraphe peut être rédigé comme suit :

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

- dans le cadre de SACC effectués dans l’entité dans laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé et dans le cas exceptionnel où l’information objet de l’attestation est issue d’un projet de comptes (c’est-à-dire non encore arrêtés par l’organe compétent) ou bien de comptes arrêtés par l’organe compétent mais que le rapport de certification n’est pas encore établi (la qualité de comptes « certifiés » ne s’acquiert qu’à la date de signature du rapport sur ces comptes) et que le commissaire aux comptes estime que ses travaux sont quasiment terminés (cf. 2.15.3) ; l’attestation inclut un paragraphe expliquant, selon le cas, qu’il s’agit d’un projet de comptes et/ou que le commissaire aux comptes n’a pas encore établi son rapport. Ce paragraphe indique en outre qu’il n’appartient pas au commissaire aux comptes de mettre à jour l’attestation en fonction d’éventuelles modifications qui seraient apportées à ce projet de comptes ;
- dans le cadre de SACC effectués dans l’entité dans laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé et lorsque le rapport de certification et l’attestation ne sont pas établis à la même date, un paragraphe peut être rédigé comme suit :

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

- dans le cadre de SACC effectués dans l’entité dans laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé et lorsque les informations sur lesquelles porte l’attestation sont, par exemple, relatives à une période non couverte par un audit ou un examen limité ou que le commissaire aux comptes souhaite préciser qu’il n’a pas été effectué d’audit ou d’examen limité de comptes postérieurs à ceux du dernier exercice clos, un paragraphe peut être rédigé comme suit :

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

Par ailleurs, l’attestation peut notamment inclure les limites ou précisions, connues avant le début de l’intervention, pouvant être rédigées comme suit :

Il ne nous appartient pas en revanche de remettre en cause les hypothèses retenues par la direction de ... [nom de l’entité] et, en particulier, de donner une interprétation à la définition retenue pour la détermination de [désignation de l’agrégat concerné, par exemple : la marge brute. ...]

Il ne nous appartient pas en revanche de nous prononcer sur la définition retenue par ... [nom de l’entité] de [désignation de l’agrégat concerné, par exemple : le résultat d’exploitation, l’EBIT, EBITDA ...]

Il ne nous appartient pas en revanche de nous prononcer sur la nature des dépenses occasionnées et leur lien avec les incidents survenus ... [à préciser].

Il nous appartient de nous prononcer sur la concordance des informations financières avec la comptabilité. Il ne nous appartient pas en revanche de nous prononcer sur les autres affirmations contenues dans le document.

Il ne nous appartient pas, en revanche, de nous prononcer sur l’existence d’un préjudice pour ... [nom de l’entité].

Les limites apparues en cours de mission ne peuvent pas, en revanche, être traitées au moyen de ce type de mention. Elles affectent la conclusion exprimée.

### 2.51.5 Nature et étendue des travaux mis en œuvre

La description de la nature et de l'étendue des travaux mis en œuvre est adaptée au contexte de l'attestation. Elle ne reprend pas nécessairement l'intégralité des travaux effectués mais leur description synthétique.

La proposition de rédaction présentée ci-après est indicative et nécessite d'être adaptée au cas par cas des attestations que le commissaire aux comptes établit.

Le paragraphe de description de la nature et de l'étendue des travaux mis en œuvre débute par la phrase suivante :

Nous avons mis en œuvre les diligences que nous avons estimé nécessaires au regard de la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette intervention. Ces diligences, qui ne constituent ni un audit ni un examen limité, ont consisté [, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection,] à ...

Il est complété par la description de la nature et de l'étendue des travaux mis en œuvre et des limites éventuelles :

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

décrites dans le document joint *ou ...* ;

- vérifier la correcte application de la méthode de calcul de ... [*à préciser*] [étant précisé que notre intervention n'a pas pour objectif de nous prononcer sur la méthode de calcul elle-même] ;
- vérifier l'exactitude arithmétique des calculs [*ou des informations produites*] ;
- apprécier si ces informations sont présentées de manière sincère].

Indépendamment de cette description générique, qui peut toujours être adaptée, une description détaillée et circonstanciée des travaux effectués peut s'avérer pertinente dans certains cas (informations très spécifiques, informations basées sur des prévisions de chiffre d'affaires ou d'activité, ...), afin de permettre à l'utilisateur final de l'attestation de comprendre sur la base de quels travaux la conclusion est exprimée.

### **2.51.6 Conclusion adaptée aux travaux effectués et au niveau d'assurance requis**

En fonction de l'objectif de l'attestation, du niveau d'assurance requis et des travaux effectués, la conclusion peut être exprimée sous une forme positive ou négative, en faisant référence aux travaux effectués. Lorsqu'elle est exprimée sous une forme négative, il peut s'agir :

- d'une conclusion sans observation ;
- d'une conclusion avec observation(s) ; les observations peuvent résulter de points identifiés dans le cadre de la mission de contrôle légal ou des travaux spécifiques effectués pour les besoins de l'attestation ;
- d'une impossibilité de conclure, par exemple lorsque l'information sous-jacente est issue de comptes ayant fait l'objet de réserve(s), d'un refus ou d'une impossibilité de certifier ou bien d'une comptabilité erronée.

Lorsque les informations à attester sont issues de comptes ayant fait l'objet d'un refus ou d'une impossibilité de certifier, la conclusion de l'attestation comporte, généralement, une impossibilité de conclure.

Lorsque les informations à attester sont issues de comptes certifiés avec réserve(s), le commissaire aux comptes détermine si la (ou les) réserve(s) formulée(s) sont susceptibles d'avoir une incidence sur les informations à attester. Par exemple, lorsque la réserve formulée sur les comptes se rapporte à une insuffisance de dépréciation des stocks et que l'attestation porte sur l'effectif de l'entité, le fait que les comptes aient été certifiés avec réserve n'a pas d'incidence sur la conclusion de l'attestation.

En revanche, si l'objet de l'attestation est, par exemple, d'attester la concordance du montant de la valeur nette comptable des stocks, telle que reportée dans le document destiné à être joint à l'attestation, avec celle figurant dans les comptes, la conclusion de l'attestation comporte une impossibilité de conclure.

Par ailleurs, lorsque le commissaire aux comptes, dans le cadre de la mission de contrôle légal, a identifié des anomalies ou a été confronté à des limitations qui n'étaient pas suffisamment significatives pour le conduire à formuler une réserve dans son rapport de certification mais qui pourraient l'être au regard des informations à attester, il en apprécie l'incidence sur la conclusion de son attestation.

De même, lorsque le commissaire aux comptes a identifié des anomalies ou a été confronté à des limitations dans le cadre des travaux spécifiques effectués pour les besoins de l'attestation, il en apprécie l'incidence sur la conclusion de son attestation.

Ainsi, le commissaire aux comptes apprécie l'incidence sur la conclusion de l'attestation des anomalies identifiées :

- par exemple, lorsque les informations figurant dans le document joint à l’attestation ne concordent pas avec la comptabilité, ne sont pas cohérentes, ne sont pas conformes ou bien encore ne sont pas présentées de manière sincère) ;
- portant sur les informations figurant dans le document joint à l’attestation, quand bien même ces informations seraient concordantes ou cohérentes avec les données dont elles sont issues (par exemple, lorsque les informations figurant dans le document joint à l’attestation sont erronées mais concordent avec la comptabilité, elle aussi erronée).

Ces différentes conclusions peuvent être formulées comme suit :

#### A) *Conclusion sans observation*

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

Sur la base de nos travaux<sup>25</sup>, nous n’avons pas d’observation à formuler sur les informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l’attestation].

[*Ou bien*]

*(Concordance)*

Sur la base de nos travaux<sup>25</sup>, nous n’avons pas d’observation à formuler sur la concordance des informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l’attestation] avec [la comptabilité *ou* la comptabilité ayant servi de base à l’établissement des comptes [annuels *ou* consolidés] de l’exercice clos le ... [date de clôture] *ou* les éléments ayant servi de base à l’établissement des comptes [annuels *ou* consolidés] de l’exercice clos le ... [date de clôture] *ou* les données [sous-tendant la comptabilité *ou* internes à ... [nom de l’entité] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que, notamment, la comptabilité analytique *ou* des états de gestion].

[*Ou bien*]

*(Cohérence)*

Sur la base de nos travaux<sup>25</sup>, nous n’avons pas d’observation à formuler sur la cohérence [des informations figurant dans des colonnes d’une fiche déclarative avec la documentation technique se rapportant aux produits objet de la déclaration *ou* des budgets avec les hypothèses et les plans d’actions *ou* d’hypothèses entre elles *ou* d’un chiffre ... [à préciser] avec des paramètres de calcul ... [à préciser] *ou* de ces informations avec des données de marché *ou* des indicateurs externes à ... [nom de l’entité] *ou* de ces informations avec la compréhension *ou* la connaissance que nous avons de ... [nom de l’entité] *ou* de ces informations avec les données [sous-tendant la comptabilité *ou* internes à ... [nom de l’entité] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que notamment, la comptabilité analytique *ou* des états de gestion] *ou* ...].

[*Ou bien*]

*(Conformité)*

Sur la base de nos travaux<sup>25</sup>, nous n’avons pas d’observation à formuler sur la conformité [*selon le cas*, dans tous ses aspects significatifs,] [des informations [figurant dans le document joint *ou*

---

<sup>25</sup> Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations objet de l’attestation, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n’avons pas ... ».

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

[Ou bien]

*(Présentation sincère)*

Sur la base de nos travaux<sup>26</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité des informations [figurant dans le document joint ou relatives à ... [à compléter] ou objet de l'attestation].

## **B) Conclusion avec observation(s)**

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

Sur la base de nos travaux<sup>26</sup>, les informations [figurant dans le document joint ou relatives à ... [à compléter] ou objet de l'attestation] appellent de notre part les observations suivantes ... [À préciser].

[Ou bien]

*(Concordance)*

Sur la base de nos travaux<sup>26</sup>, la concordance des informations [figurant dans le document joint ou relatives à ... [à compléter] ou objet de l'attestation] avec [la comptabilité ou les données sous-tendant la comptabilité ou les données internes à ... [nom de l'entité] en lien avec la comptabilité, par exemple : telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion] appelle de notre part les observations suivantes : ... [À préciser].

[Ou bien]

*(Cohérence)*

Sur la base de nos travaux<sup>26</sup>, la cohérence [des informations figurant dans des colonnes d'une fiche déclarative avec la documentation technique se rapportant aux produits objet de la déclaration ou des budgets avec les hypothèses et les plans d'actions ou d'hypothèses entre elles ou d'un chiffre ... [à préciser] avec des paramètres de calcul ... [à préciser] ou de ces informations avec des données de marché ou des indicateurs externes à ... [nom de l'entité] ou de ces informations avec la compréhension ou la connaissance que nous avons de ... [nom de l'entité] ou de ces informations avec les données [sous-tendant la comptabilité ou internes à ... [nom de l'entité] en lien avec la comptabilité, par exemple : telles que notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion ou ...] appelle de notre part les observations suivantes : ... [À préciser].

[Ou bien]

---

<sup>26</sup> Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations objet de l'attestation, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».

*(Conformité)*

Sur la base de nos travaux<sup>27</sup>, la conformité [selon le cas, dans tous ses aspects significatifs,] [des informations [figurant dans le document joint ou relatives à ... [à compléter] ou objet de l'attestation] avec ... [les dispositions ... [citer les références du texte légal ou réglementaire concerné] ou les dispositions des statuts ou les stipulations du contrat ... [à préciser] ou les procédures de contrôle interne de ... [nom de l'entité] telles que décrites dans le document joint ou ... [à préciser]]] [ou des modalités appliquées par ... [nom de l'entité] pour déterminer les ... [informations] avec celles décrites dans le document joint]] appelle de notre part les observations suivantes : ... [À préciser].

[Ou bien]

*(Présentation sincère)*

Sur la base de nos travaux<sup>27</sup>, la sincérité des informations [figurant dans le document joint ou relatives à ... [à compléter] ou objet de l'attestation] appelle de notre part les observations suivantes : ... [À préciser].

### C) *Impossibilité de conclure*

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

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

### D) *Précisions*

Le cas échéant, la conclusion est complétée d'autres précisions, par exemple, lorsque les informations à attester incluent des prévisions ou correspondent à des prévisions :

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

#### **2.51.7 Liaison avec le texte légal ou réglementaire prescrivant l'intervention**

Cette liaison est généralement formulée comme suit :

La présente attestation tient lieu de ... [à préciser] au sens de ... [indiquer les références du texte légal ou réglementaire].

Il convient d'observer que cette phrase de liaison n'est pas utilisée lorsque la conclusion de l'attestation comporte une ou plusieurs observations ou qu'il s'agit d'une impossibilité de conclure.

---

<sup>27</sup> Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations objet de l'attestation, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».

### 2.51.8 *Clauses de restriction d'utilisation, de diffusion ou de citation*

La clause de restriction d'utilisation, de diffusion ou de citation est généralement formulée comme suit :

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

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

### 2.51.9 *Autres remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites de l'attestation*

Selon les circonstances (utilisateur final de l'attestation évoluant dans un environnement réglementaire différent, risque de mauvaise compréhension des objectifs de l'attestation, ...), le commissaire aux comptes peut juger utile de préciser certains points en prenant en considération le fait que certaines remarques ne trouvent pas à s'appliquer dans le contexte d'une attestation établie en application d'un texte légal ou réglementaire. Ces remarques complémentaires peuvent notamment être rédigées comme suit (il ne s'agit ni d'une liste exhaustive ni d'une liste systématique) :

- lorsqu'il peut également appartenir au tiers utilisateur final de l'attestation d'effectuer ses propres diligences :

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

- lorsque le commissaire aux comptes estime utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation de préciser les limites de sa responsabilité :

*S'il exerce un mandat au sein de l'entité :*

En notre qualité de commissaires aux comptes de ... [nom de l'entité], notre responsabilité à l'égard de ... [nom de l'entité] et de ses [actionnaires *ou* associés *ou* adhérents *ou* ...] est définie par la loi française et nous n'acceptons aucune extension de notre responsabilité au-delà de celle prévue par la loi française. Nous ne sommes redevables et n'acceptons aucune responsabilité vis-à-vis de tout tiers [, y compris les banques/établissements financiers (ainsi que tout emprunteur, agent ou toute autre partie à ... [intitulé du contrat]), étant précisé que nous ne sommes pas partie à ... [intitulé du contrat]]. CAC, le cas échéant et ... [Co-CAC] ne pourra(ont) être tenu(s) responsable(s) d'aucun dommage, perte, coût ou dépense résultant d'un comportement dolosif ou d'une fraude commise par les administrateurs, les dirigeants ou les employés de ... [nom de l'entité] [ou de l'exécution de ... [intitulé du contrat] ou en relation avec celui-ci.

*S'il n'exerce pas de mandat au sein de l'entité :*

Notre responsabilité à l'égard de ... [nom de l'entité] est définie par la loi française et nous n'acceptons aucune extension de notre responsabilité au-delà de celle prévue par notre lettre de mission. Nous ne sommes redevables et n'acceptons aucune responsabilité vis-à-vis de tout tiers [, y compris les banques/établissements financiers (ainsi que tout emprunteur, agent ou toute autre partie à ... [intitulé du contrat]), étant précisé que nous ne sommes pas partie à ... [intitulé du contrat]]. Nous ne pourrions être tenus responsables d'aucun dommage, perte, coût ou dépense résultant d'un

comportement dolosif ou d'une fraude commise par les administrateurs, les dirigeants ou les employés de ... [nom de l'entité] [ou de l'exécution de ... [intitulé du contrat] ou en relation avec celui-ci.

- lorsque l'attestation est susceptible d'être utilisée en dehors du territoire de la République française ou hors du champ de compétence d'un tribunal français :

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

#### **2.51.10 Date**

L'attestation est datée du jour de l'achèvement des travaux et ne peut être antérieure à l'obtention des déclarations écrites de la direction estimées nécessaires.

#### **2.51.11 Identification et signature du commissaire aux comptes**

##### **A) Principes**

Les principes décrits au 11.14 de la NI I – *Le commissaire aux comptes et les rapports sur les comptes annuels et consolidés* peuvent trouver à s'appliquer concernant l'identification du commissaire aux comptes et les modalités de signature de l'attestation. Il convient, le cas échéant, de s'y reporter en prenant en considération le fait que s'agissant d'une intervention dans le cadre de SACC fournis contractuellement, lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, l'attestation peut, sauf exceptions, être signée par un seul d'entre eux (cf. 2.7).

##### **B) Commissaire aux comptes ayant également la qualité d'expert de justice**

La Commission des études juridiques de la CNCC<sup>28</sup> indique que dans le cas où le mandat de commissaire aux comptes est exercé par une société de commissaires aux comptes et que le signataire de l'attestation a aussi la qualité d'expert de justice, il ne lui est pas possible de réaliser cette intervention avec un autre statut que celui de signataire des rapports de commissariat aux comptes désigné par la société de commissaires aux comptes. Le commissaire aux comptes ne peut pas faire état de sa qualité d'expert de justice en complément de sa signature de commissaire aux comptes sur l'attestation. En effet, en indiquant sa qualité d'expert de justice à la suite de sa signature alors qu'il signe en tant que commissaire aux comptes de l'entité, la Commission précitée estime qu'il risque d'introduire une confusion, par exemple, de donner l'apparence d'intervenir dans le cadre d'une expertise confiée par un tribunal ou une instance similaire, ce qui n'est pas le cas, ou qu'il intervient en sa qualité d'expert de justice, ce qui ne peut pas être le cas, ou enfin qu'il représente les intérêts de l'entité dans un contentieux, ce qui ne peut pas non plus être le cas.

La Commission précitée indique également que la situation n'est pas totalement identique si, au lieu de la société de commissaires aux comptes, il est commissaire aux comptes de cette entité à titre personnel. Dans ce cas, rien ne semble s'opposer à ce que son papier à en-tête, outre les références habituelles concernant son statut de commissaire aux comptes, mentionne également d'autres titres ou qualités qu'il peut avoir comme celle d'expert de justice. Dans ce cas néanmoins, et comme précédemment, sa signature de l'attestation ne reprend pas à la suite ce titre et il signe exclusivement en tant que

---

<sup>28</sup> Bulletin CNCC n°155, septembre 2009, EJ 2008-115, p. 599.

commissaire aux comptes de l'entité.

## 2.52 Destinataires et communication de l'attestation

Comme indiqué au 2.51.2, le destinataire de l'attestation est généralement le président directeur général ou le directeur général (en cas de dissociation des fonctions dans la société anonyme), le président de la société par actions simplifiée (ou le directeur général ou le directeur général délégué désigné par les statuts et ayant les mêmes pouvoirs que le président), le gérant de la société à responsabilité limitée ... ou un membre de la direction dûment habilité ou bien l'organe (compétent ou délibérant) de l'entité auquel l'attestation est destinée. Le commissaire aux comptes ne peut adresser son attestation à d'autres personnes. En effet, l'article L. 822-15 pose le principe selon lequel « *Sous réserve des dispositions de l'article L. 823-12 [29] et des dispositions législatives particulières, les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs et experts, sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions (...)* ». L'obligation au secret ne peut ainsi être écartée que si une disposition législative le prévoit.

C'est à la direction (ou à l'organe de l'entité auquel le rapport est destiné) et uniquement à elle (ou lui) qu'il appartient de décider si elle (ou il) communique l'attestation à d'autres personnes et quelles sont ces autres personnes, au regard notamment du contexte de son établissement.

Par ailleurs, dans l'hypothèse où le texte légal ou réglementaire prévoit la communication de l'attestation à des tiers à l'entité, il appartient à la direction de l'entité et à elle seule d'effectuer cette communication.

Concernant la communication entre les co-commissaires aux comptes, lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes et qu'un seul d'entre eux établit l'attestation, se référer au 2.72.

## 2.53 Langue de rédaction

Lorsque l'attestation est destinée à un service public français, les dispositions de l'article 1<sup>er</sup> de la loi n°94-665 du 4 août 1994 relative à l'emploi de la langue française qui prévoit : « *Elle [le français] est la langue de l'enseignement, du travail, des échanges et des services publics.* » s'appliquent.

Par ailleurs, l'entité peut exprimer le besoin d'obtenir une attestation établie dans une langue étrangère. Tel peut notamment être le cas lorsque l'attestation concerne une entité contrôlée ou contrôlante et que cette entité se situe à l'étranger. Tel peut aussi être le cas lorsque l'entité souhaite communiquer l'attestation dans un environnement international et estime qu'il est opportun d'obtenir une attestation établie en langue étrangère afin d'en améliorer la compréhension pour le destinataire final.

Il convient donc de s'interroger, d'une part, sur la possibilité d'établir directement l'attestation dans une langue étrangère et, d'autre part, sur la possibilité, l'ayant établie en français, de la traduire dans une autre langue.

Bien que l'article 2 de la Constitution indique que « *la langue de la République est le français* », rien n'empêche qu'une attestation soit rédigée dans une autre langue que le français si telle est la volonté des parties, dans la mesure où cette attestation n'a pas, a priori, vocation à être publiée mais est destinée à être utilisée entre des personnes privées et qu'elle n'est pas non plus destinée à un service public français.

Toutefois, il convient de souligner que face à la demande d'établissement d'une attestation directement rédigée dans une langue étrangère, le commissaire aux comptes, pour se déterminer quant à l'acceptation de l'intervention, prend en considération les risques supplémentaires encourus. En effet, rédiger une

---

<sup>29</sup> Relatif, notamment, à la communication des irrégularités et inexactitudes à l'assemblée générale et révélation des faits délictueux au procureur de la République.

attestation dans une autre langue que la langue maternelle comporte des risques liés à l'utilisation de termes inadéquats ou sujets à interprétation, notamment en cas de litige ou réclamation à la suite de la réalisation de l'intervention.<sup>30</sup>

Concernant la possibilité de traduire dans une langue étrangère une attestation établie originellement en français, il convient d'observer que dans la pratique, il est fréquent que les rapports légaux des commissaires aux comptes (rapport sur les comptes notamment) nécessitent une traduction lorsque l'entité est intégrée dans un groupe étranger. Dans ce cas, l'usage est d'effectuer une traduction d'un document légal qui fait foi en y incluant une mention précisant qu'il s'agit d'une traduction libre pour information sans valeur légale.

Dans ce cas, la traduction en langue étrangère est généralement précédée d'un avertissement, qui dans le contexte d'une traduction en anglais, peut être formulé comme suit :

This is a free translation into English of the statutory auditors' attestation on ... [à préciser] issued in French and it is provided solely for the convenience of English speaking users.

This attestation should be read in conjunction with, and construed in accordance with, French law and professional standards applicable in France.

Pour ce qui concerne les documents préparés par l'entité et destinés à être joints à l'attestation, il est préférable, par cohérence, qu'ils soient rédigés dans la même langue que l'attestation.

## 2.6 DOCUMENTATION DES TRAVAUX

Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les documents qui permettent d'étayer sa conclusion et d'établir que son intervention a été réalisée dans le respect du code de déontologie et des normes de déontologie « *Sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – Application des principes fondamentaux de comportement* » et « *Sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – Mise en œuvre de l'approche risques et sauvegardes* » ainsi que, le cas échéant, du règlement (UE) n° 537/2014.

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

À ce titre, le dossier constitué à l'occasion de l'intervention effectuée peut notamment inclure :

- les textes légaux ou réglementaires concernés ou le contexte ;
- le cas échéant, la nouvelle lettre de mission ou la lettre de mission complémentaire ;
- le cas échéant, le programme de travail complété ;
- les feuilles de travail relatives aux vérifications effectuées ;
- le cas échéant, les copies des documents collectés auprès de l'entité pour les besoins de la réalisation des travaux (copies des contrats, actes, ...) ;
- le cas échéant, la copie des travaux réalisés par un expert ;
- le cas échéant, la lettre d'affirmation ;
- le cas échéant, les communications avec le co-commissaire aux comptes ;

---

<sup>30</sup> À titre d'illustration, en cas de litige, un document ne peut être admis à titre de preuve que si sa production est accompagnée d'une traduction en français et en vertu du principe que nul ne peut se constituer une preuve à lui-même, une telle traduction ne saurait être l'œuvre de la partie qui l'invoque mais doit être celle d'un traducteur assermenté ou inscrit sur une liste officielle (Cour de cassation, Ch. com, 26 février 2008, n° du pourvoi 05-21452).

- la copie de l’attestation établie.

Par ailleurs, si les dispositions de l’article R. 821-68 précisant, par renvoi à l’article R. 823-10, que le dossier de travail est conservé pendant six ans ne visent que les missions de certification des comptes, il est prudent de respecter ce délai pour la conservation du dossier constitué à l’occasion de l’intervention.

## 2.7 CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES

### 2.71 Principes

Le paragraphe 19 de la NEP 100 - *Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes* indique :

« *Les rapports établis par les commissaires aux comptes en application de textes légaux et réglementaires sont signés par chaque commissaire aux comptes.*

(...) »

Le terme « *rapport* » figurant dans le paragraphe précité doit être compris comme incluant également les attestations.

Ainsi, lorsque le texte légal ou réglementaire prévoit que l’attestation est établie par « *le commissaire aux comptes* » et ne désigne pas d’autres intervenants susceptibles de l’établir, en cas de co-commissariat aux comptes, l’attestation est signée par tous les co-commissaires.

Lorsque le texte légal ou réglementaire prévoit que l’attestation est établie par « *le commissaire aux comptes* » mais prévoit également que d’autres intervenants puissent l’établir, la CNCC considère que l’attestation est également signée par tous les co-commissaires.

Enfin, lorsque le texte légal ou réglementaire prévoit que l’attestation est établie par « **un** *commissaire aux comptes* » et dans l’hypothèse où l’entité est dotée de plusieurs commissaires aux comptes, il convient de s’interroger sur le point de savoir si l’intervention prévue par ce texte peut être confiée à un seul des co-commissaires.

Comme il a été indiqué ci-avant (cf. 1.12.2C)) le texte légal ou réglementaire n’oblige pas l’entité à demander l’intervention à son commissaire aux comptes, si elle en a un, mais à « **un** » commissaire aux comptes.

L’usage de l’article indéfini « *un* » commissaire aux comptes semble sujet à interprétation. La CNCC a estimé, au-delà des considérations purement juridiques, qu’il paraissait préférable, lorsque l’entité décide de ne pas faire appel à un commissaire aux comptes « extérieur », de faire intervenir tous les co-commissaires aux comptes, de façon à conserver pour la réalisation de cette intervention l’exercice collégial qui existe pour la mission légale de certification des comptes.

Par ailleurs, dans l’hypothèse où les co-commissaires aux comptes auraient des conclusions divergentes, il est fait application des dispositions du paragraphe 20 de la NEP 100, à savoir :

« *Lorsque les commissaires aux comptes ont des opinions divergentes, ils en font mention dans le rapport.* »

De même en cas de désaccord sur leurs contributions respectives, ils appliquent les dispositions de l’article 24 du code de déontologie :

« (...) Lorsque les commissaires aux comptes, partageant une même mission de contrôle légal, ne parviennent pas à s'entendre sur leurs contributions respectives, ils saisissent le président de leur compagnie régionale ou, s'ils appartiennent à des compagnies régionales distinctes, le président de leur compagnie respective. »

### **2.71.1 Signature de l'attestation par les co-commissaires**

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

- ont été arrêtés par l'organe compétent ;
- ou sont destinés à être communiqués au public.

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

### **2.71.2 Refus de signature de l'attestation par l'un des co-commissaires**

Le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.<sup>31</sup> Ce qui peut donc paraître contradictoire avec l'obligation de signature de l'attestation par tous les co-commissaires aux comptes, lorsque les critères fixés par le code de déontologie, les normes de déontologie « *Sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – Application des principes fondamentaux de comportement* » et « *Sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – Mise en œuvre de l'approche risques et sauvegardes* » ainsi que, le cas échéant, le règlement (UE) n° 537/2014 sont respectés. Il convient de conclure que cette obligation ne doit être satisfaite que dès lors que tous les co-commissaires aux comptes ont accepté d'effectuer l'intervention.

Par ailleurs, lorsque l'un des co-commissaires aux comptes refuse d'effectuer l'intervention, alors que les critères fixés par le code de déontologie, les normes de déontologie « *Sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – Application des principes fondamentaux de comportement* » et « *Sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – Mise en œuvre de l'approche risques et sauvegardes* » ainsi que, le cas échéant, le règlement (UE) n° 537/2014 sont respectés, celui qui accepte de réaliser l'intervention peut utilement s'enquérir auprès de son confrère sur les motifs qui le conduisent à refuser d'effectuer l'intervention considérée et, le cas échéant, en fonction des motifs invoqués, reconsidérer son acceptation.

### **2.71.3 Signature de l'attestation en cas d'intervention dans une entité contrôlée ou contrôlante**

Il convient d'observer que la question de la signature de l'attestation par chaque membre du collège ne se pose qu'en cas d'intervention dans l'entité dans laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé et non pas dans une entité contrôlée ou contrôlante.

En effet, lorsque l'intervention est effectuée dans une entité contrôlée ou contrôlante, quand bien même l'entité, dans laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé, aurait désigné plusieurs commissaires aux comptes, un seul d'entre eux peut signer l'attestation se rapportant à l'entité contrôlée ou contrôlante.

---

<sup>31</sup> Cf. possibilités de refus visées au 2.1.

## 2.72 Communication avec le co-commissaire aux comptes sur l'intervention

Les commissaires aux comptes appliquent les dispositions de l'article 24 du code de déontologie :

« (...) *Les commissaires aux comptes se communiquent réciproquement les propositions de missions ou de prestations autres que la certification des comptes faites à la personne ou entité dont les comptes sont certifiés. (...)* »

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

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

## 2.8 RELATIONS AVEC LES COMMISSAIRES AUX COMPTES D'UNE ENTITÉ CONTRÔLÉE OU CONTRÔLANTE

Concernant les règles de confraternité vis-à-vis des commissaires aux comptes d'une entité contrôlée ou contrôlante, il convient de se référer aux dispositions figurant de la norme de déontologie « *Sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – Application des principes fondamentaux de comportement* » et à l'article 8 du code de déontologie de la profession qui prévoit :

« *Dans le respect des obligations attachées à leur activité professionnelle, les commissaires aux comptes entretiennent entre eux des rapports de confraternité. Ils se gardent de tout acte ou propos déloyal à l'égard d'un confrère ou susceptible de ternir l'image de la profession.* »

*Ils s'efforcent de résoudre à l'amiable leurs différends professionnels. Si nécessaire, ils recourent à la conciliation du président de leur compagnie régionale ou, s'ils appartiennent à des compagnies régionales distinctes, des présidents de leur compagnie respective. ».*

Les textes légaux et réglementaires ne fournissent pas d'informations complémentaires sur les modalités pratiques de l'exercice de la confraternité.

Il convient toutefois d'observer que l'exercice de la confraternité ne peut pas conduire le commissaire aux comptes à enfreindre le secret professionnel auquel il est astreint, notamment en application des dispositions de l'article L. 822-15.

En effet, les dispositions de l'article L. 822-15 alinéa 2 ne s'appliquent pas dans le cadre de l'établissement d'une attestation (cf. 2.31.5D)).

## 2.9 OBLIGATIONS DANS LE CADRE DE LA LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DES CAPITAUX ET LE FINANCEMENT DU TERRORISME ET DE LA RÉVÉLATION DES FAITS DÉLICITUEUX

Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la NEP-9605, quelle que soit la nature de son intervention, dès lors qu'il intervient ès qualités de commissaire aux comptes. *Obligations du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.*

a) Article L. 820-1-1

*« L'exercice de la profession de commissaire aux comptes consiste en l'exercice, par le commissaire aux comptes, de missions de contrôle légal et d'autres missions qui lui sont confiées par la loi ou le règlement.*

*Un commissaire aux comptes peut, en dehors ou dans le cadre d'une mission légale, fournir des services et des attestations, dans le respect des dispositions du présent code, de la réglementation européenne et des principes définis par le code de déontologie de la profession. »*

b) Article R. 820-1-1

*« Pour l'application du présent titre, le terme “ missions ” désigne les missions mentionnées au premier alinéa de l'article L. 820-1-1 et le terme “ prestations ” désigne les services et attestations fournis par un commissaire aux comptes, en dehors ou dans le cadre d'une mission légale. »*

c) Article L. 822-11

*« I.- Il est interdit au commissaire aux comptes d'accepter une mission de certification auprès d'une entité d'intérêt public, lorsqu'au cours de l'exercice précédant celui dont les comptes doivent être certifiés, ce dernier ou tout membre du réseau auquel il appartient a fourni, directement ou indirectement, à l'entité d'intérêt public, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle dans l'Union européenne, au sens des I et II de l'article L. 233-3, les services mentionnés au e du paragraphe 1 de l'article 5 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014.*

*II.- Il est interdit au commissaire aux comptes et aux membres du réseau auquel il appartient de fournir directement ou indirectement à l'entité d'intérêt public dont il certifie les comptes, et aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 et dont le siège social est situé dans l'Union européenne, les services mentionnés au paragraphe 1 de l'article 5 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014.*

*Par dérogation au premier alinéa du présent II, lorsqu'un membre du réseau auquel il appartient et qui est établi dans un État membre fournit à une personne ou entité qui contrôle ou qui est contrôlée par l'entité d'intérêt public, au sens des I et II de l'article L. 233-3, et dont le siège social est situé dans l'Union européenne des services mentionnés aux i et iv à vii du a et au f du 1 du même article 5 dans un État membre qui les autorise, le commissaire aux comptes analyse les risques pesant sur son indépendance et applique les mesures de sauvegarde appropriées.*

*III.- Il est interdit au commissaire aux comptes d'accepter ou de poursuivre une mission de certification auprès d'une personne ou d'une entité qui n'est pas une entité d'intérêt public lorsqu'il existe un risque d'autorévision ou que son indépendance est compromise et que des mesures de sauvegarde appropriées ne peuvent être mises en œuvre. »*

d) Article 18 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes - Services interdits pour la certification des comptes d'une entité d'intérêt public

*« Les services mentionnés au II de l'article L. 822-11 sont interdits. »*

e) Art. 5 du règlement (UE) n° 537/2014 : Services interdits

*« (...) 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 (...) ».*

LES COMMISSAIRES AUX COMPTES  
**bâtisseurs d'une société de confiance**



**[www.cncc.fr](http://www.cncc.fr)**

200 - 216 rue Raymond Losserand  
75680 Paris cedex 14  
+33 (0)1 44 77 82 82

**SERVICE ÉDITION**

**Ventes, informations  
sur les ouvrages**

Tél. : 01 44 77 81 40  
[cnccservices.edition@cncc.fr](mailto:cnccservices.edition@cncc.fr)