

**MANUEL**

**DES DOSSIERS**

**D'AUDIT**

**PME-PMI**

**Mai 2014**

En conformité avec les NEP  
(Normes d'exercice professionnel homologuées par arrêté du garde des sceaux)

Les fichiers excel utilisables à l'appui de ce document sont disponibles en téléchargement sur le site [ecf.fr](http://ecf.fr).

**Avertissement :**

Les présents supports ont été élaborés en prenant en compte différentes publications, normes et commentaires de nos institutions, ifac, compagnies et ordres, traitant ou ayant traité de ce sujet (Guides, supports de formation, 5 à 7 , packs PE de la CNCC etc...), simplement nous les avons mis en forme pour disposer, sans plus attendre, d'un outil d'audit des PME PMI en conformité avec la réglementation. Il convient de noter que le présent support ne constitue pas un support normatif et ne saurait en aucun cas engager la CNCC puisque diffusé en dehors de ses services. Ce manuel se veut un outil complémentaire des guides diffusés par la CNCC et ne saurait se substituer à eux.

I - INTRODUCTION	Page 6
II - METHODOLOGIE DE MISE EN PLACE	Page 11
III - LE DOSSIER PERMANENT	Page 18
IV - LE DOSSIER DE CONTROLE INTERNE	Page 66
V - LE DOSSIER DE L'EXERCICE	Page 76
1 - ZONES DE RISQUES	
2 - ORIENTATION ET PLANIFICATION DE LA MISSION	
3 - FICHES DE DILIGENCES SUR LES ZONES DE RISQUES	
4 - LES COMPTES RENDUS D'ENTRETIENS	
5 - LA NOTE DE SYNTHESE	
6 - INFORMATIONS IMPORTANTES CONTENUES DANS L'ANNEXE	
7 - RAPPORTS	
8 - SITUATIONS PARTICULIERES	
9 - ARCHIVAGE	
VI - ANNEXES	Page 108
ANNEXE I CODE DE DEONTOLOGIE	
ANNEXE II NORMES D'EXERCICE PROFESSIONNEL HOMOLOGUEES	

## PREAMBULE

Ce manuel a été rédigé en considérant la recommandation 2003/361/CE du 6 mai 2003 concernant la définition des PME, et cible donc l'audit des entreprises ci-dessous :

### LES NOUVEAUX SEUILS (article 2)

Catégorie d'entreprise	Effectifs: unités de travail par an (UTA)	Chiffre d'affaires annuel	ou	Total du bilan annuel
Moyenne	< 250	≤ 50 millions d'euros (40 millions d'euros en 1996)	ou	≤ 43 millions d'euros (27 millions d'euros en 1996)
Petite	< 50	≤ 10 millions d'euros (7 millions d'euros en 1996)	ou	≤ 10 millions d'euros (5 millions d'euros en 1996)
Micro-	< 10	≤ 2 millions d'euros (non défini auparavant)	ou	≤ 2 millions d'euros (non défini auparavant)

Notons en outre que la quatrième Directive Comptable permet aux États Membres de décrire facilement les régimes de déclaration pour les petites (article 11) et moyennes (article 27) entreprises. Les seuils pour les deux catégories sont périodiquement mis à jour.

Les seuils actuels avec un nouveau projet de micro-catégorie sont les suivants :

	Micro	Petit	Medium
Total du bilan	≤ € 500 000	≤ € 4 400 000	≤ € 17 500 000
Total du chiffre d'affaires net	≤ € 1 000 000	≤ € 8 800 000	≤ € 35 000 000
Nombre de pers employées en moyenne au cours de l'exercice	≤ 10	≤ 50	≤ 250

Source : [http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme\\_definition/sme\\_user\\_guide\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_user_guide_fr.pdf)

# I- INTRODUCTION

ECF a toujours été le syndicat qui défend et un syndicat qui protège mais, bien plus que ça, il a aussi toujours été un syndicat qui aide et qui accompagne. Ce livret en est une nouvelle preuve, s'il en fallait encore une ! Nous sommes donc fiers de vous présenter cette nouvelle version du manuel des dossiers d'audit PME/PMI qui se propose d'être votre allié dans vos travaux quotidiens. Pour autant, je pense que certains peuvent se poser la question.

## Pourquoi mettre en place un manuel d'audit des PME PMI ?

**Nous tenons notre légitimité du législateur, de la loi, des décrets, des arrêtés : notre mission est d'intérêt général.**

Déjà nous connaissons les textes qui nous régissent : la loi de sécurité financière, intégrée désormais dans le code de commerce, définit notre mission :

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 des dites personnes et entités.

ARTICLE L 823-10 : Les commissaires aux comptes ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la personne ou de l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur.

Ils vérifient également la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration, du directoire ou de tout organe de direction, et dans les documents adressés aux actionnaires ou associés sur la situation financière et les comptes annuels.

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

ARTICLE L 823-11 : Les commissaires aux comptes s'assurent que l'égalité a été respectée entre les actionnaires, associés ou membres de l'organe compétent.

ARTICLE L 823-12 : Les commissaires aux comptes signalent à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission.

Ils révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation. En quatre articles l'essentiel de notre mission a été décrit, le décret du 27 mai 2005, l'ordonnance du 8 septembre 2005, le code de déontologie approuvé en conseil d'état le 16/11/2005 et les normes homologuées viennent compléter ce dispositif. Ces textes se positionnent tout naturellement après la Loi de sécurité financière, cette loi a bouleversé l'organisation et le fonctionnement de nos institutions professionnelles : la Compagnie est devenue, en quelque sorte, le « bras armé » du Haut conseil.

Il convient donc que chacun soit armé pour **faire face aux attentes du législateur** et mette en place ses lettres de mission, dispose de dossiers structurés en conformité avec le décret du 27 mai 2005 (intégré désormais dans la partie réglementaire du code de commerce), rédige ses plans de mission, ses notes de prise de connaissance de l'entité et de son environnement, ses notes de synthèse...et soit prêt à affronter tous les contrôles qualité diligentés par la compagnie sous les consignes et la férule du h3c.

ECF souhaite donc que cet outils vous soit utile et qu'il vous aide, au quotidien, dans vos travaux sur vos mandats PME/PMI. Plus que jamais, ECF est à vos côtés.



Jean-Luc MOHR  
Président de la Fédération nationale ECF



Jean-Luc FLABEAU  
Président de la commission  
Commissariat aux Comptes d'ECF



Michel RIBOLLET  
Rédacteur en chef du manuel  
des dossiers d'audit PME/PMI

# Quelles normes sont applicables à l'audit des PME PMI ?

## Le processus normatif

La directive 2006-43 CE prévoit la possibilité pour la Commission européenne d'harmoniser les pratiques en adoptant, dans le cadre de la procédure de comitologie, les normes internationales d'audit (ou ISA) élaborées par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Elle offre toutefois la possibilité aux Etats membres de conserver des normes spécifiques, pour les champs non couverts par les ISA ayant fait l'objet d'une adoption communautaire, ainsi que des facultés d'adaptation leur permettant de tenir compte de spécificités nationales.

L'article 7 de l'ordonnance du 8/12/2008 tire les conséquences de ce nouveau régime en complétant le dispositif d'homologation des normes d'exercice professionnel consacré en son temps par la loi de sécurité financière :

« Après l'article L. 821-12, il est créé un article L. 821-13 ainsi rédigé :

« Art. L. 821-13. - Les commissaires aux comptes exercent leur mission conformément aux normes internationales d'audit adoptées par la Commission européenne dans les conditions définies par la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006. En l'absence de norme internationale d'audit adoptée par la Commission, ils se conforment aux normes d'exercice professionnel élaborées par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et homologuées par le garde des sceaux, ministre de la justice, après avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes.

« Lorsqu'une norme internationale d'audit a été adoptée par la Commission européenne dans les conditions définies à l'alinéa précédent, le garde des sceaux, ministre de la justice, peut, d'office, après avis de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et du Haut Conseil du commissariat aux comptes, ou sur proposition de la Compagnie nationale et après avis du Haut Conseil, imposer des diligences ou des procédures complémentaires ou, à titre exceptionnel, écarter certains éléments de la norme afin de tenir compte de spécificités de la loi française. Les procédures et diligences complémentaires sont communiquées à la Commission européenne et aux autres Etats membres préalablement à la publication. Lorsqu'il écarte certains éléments d'une norme internationale, le garde des sceaux, ministre de la justice, en informe la Commission européenne et les autres Etats membres, en précisant les motifs de sa décision, six mois au moins avant la publication de l'acte qui le décide ou, lorsque ces spécificités existent déjà au mo-

ment de l'adoption de la norme internationale par la Commission européenne, trois mois au moins à compter de sa publication au Journal officiel des Communautés européennes. »

## La Norme PE

Enfin une norme a été homologuée par le garde des sceaux pour certaines petites entreprises (dite norme PE), cette norme pouvant néanmoins faire l'objet d'une application dans un champ plus vaste ainsi que nous y a invité Hervé Novelli aux assises de Dijon en décembre 2008 :

**« Je vous invite aujourd'hui à utiliser votre jugement professionnel pour élargir le champ de la norme d'exercice professionnel petite entreprise : nous avons fixé des seuils réglementaires, mais rien ne vous empêche d'aller plus loin, et je vous y invite. Même si cette norme est utilisée dans le cadre de seuils réglementaires, votre jugement professionnel doit pouvoir vous permettre d'en élargir tout ou partie des modes opératoires. Je crois même que vous le faites déjà. »**

Cette suggestion nous amène tout naturellement à identifier au-delà de la norme PE les textes européens une cible identifiable selon d'autres critères que ceux donnés par les différents seuils européens : la norme ISA 200 nous donne une réponse intéressante :

**«A64. Dans le but de préciser les aspects particuliers concernant les audits des petites entités, le terme de «petite entité» se réfère à une entité qui présente typiquement des caractéristiques qualitatives telles que :**

**(a) concentration de la propriété et de la direction entre les mains d'un petit nombre de personnes (souvent une personne unique – soit une personne physique, soit une autre entreprise qui détient l'entité sous réserve que son propriétaire présente les mêmes caractéristiques qualitatives) ; et**

**(b) un ou plusieurs des attributs suivants :**

**(i) des transactions simples ou peu complexes ;**

**(ii) une comptabilité simple ;**

**(iii) une activité peu diversifiée ou peu de produits dans les lignes de produits ;**

**(iv) des contrôles internes restreints ;**

**(v) peu de niveaux de direction mais avec des responsabilités étendues sur les différents contrôles ; ou**

**(vi) peu d'employés, beaucoup ayant des tâches très larges.**

**Ces caractéristiques qualitatives ne sont pas exhaustives, elles ne concernent pas seulement les petites entités, et celles-ci ne présentent pas nécessairement toutes ces caractéristiques.»**

Ce texte donne une assise pour une bonne application de la NEP 200 §6. «Par ailleurs, tout au long de ses travaux, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel, notamment pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit à mettre en oeuvre, et pour conclure à partir des éléments collectés.»

## **LE MANUEL EST UNE ETAPE INCONTOURNABLE VERS UN PROCESSUS DE CERTIFICATION**

Notre manuel s'inscrit dans les 4 principes de la certification :

- ✓ Ecrire ce que nous faisons
- ✓ Appliquer ce que nous écrivons
- ✓ Prouver que nous l'appliquons
- ✓ Améliorer ce que nous faisons

## II – METHODOLOGIE DE MISE EN PLACE

### Comment mettre en place un guide d'utilisation des dossiers de travail du CABINET de Commissariat aux comptes ?

Pour suivre efficacement nos missions, nous avons conçu cette proposition de guides de dossiers permanents et de dossiers de l'exercice :

- ✓ En nous inspirant de l'ordonnancement des dossiers de travail proposés par l'ordre des experts-comptables, en les adaptant aux exigences de la mission de commissaire aux comptes. Cette pratique qui a été largement diffusée par ecf, et qui a convaincu la CNCC de la retenir dans le pack PE dès sa première version (feuilles maîtresses traitant les balances par cycles) permet d'une part d'exploiter plus rapidement les dossiers de travail de l'expert-comptable, et par ailleurs permet aux collaborateurs intervenant tant en expertise comptable qu'en commissariat aux comptes de conserver les mêmes modes de référencement et de classement.
- ✓ L'utilisation en est bien sûr différente de celle de la pratique de l'expertise comptable puisque, entre autres, le processus de révision dans le traitement des catégories d'opérations sera conditionné par le plan de mission et le programme de travail, ce dernier allant bien évidemment au-delà de la mission de l'expert-comptable pour ce qui est de la collecte d'éléments probants.
- ✓ En établissant un recueil des éléments de description de l'organisation réelle des dossiers, en tout cas la plus proche possible de celle que les collaborateurs doivent percevoir : **il appartient à chacun d'en reprendre les termes pour les adapter à sa propre organisation** et de les présenter à l'ensemble des acteurs du cabinet afin d'en valider le contenu, dans le respect des textes qui nous régissent.

Bien évidemment il convient à chacun de ré-agencer ce manuel en fonction des supports utilisés, ci-après nous avons listé un certains de produits disponibles pour les commissaires aux comptes.

## Quels outils pour gérer les dossiers de travail du CABINET de Commissariat aux comptes ?

**En conformité avec la NEP 230**, différents outils sont à notre disposition, citons entre autres :

- ✓ Les Dossiers « PAPIER » proposés par les institutions & divers imprimeurs
- ✓ Les dossiers de travail électroniques (DTE)
- ✓ Le pack PE de la CNCC (v4 7.2014)

Nous vous proposons à l'appui de nos explications deux fichiers spécimens de dossiers permanents (DP) et de dossiers annuels (DA) ou dossiers de l'exercice sous excel, ces fichiers sont distribués sans garantie d'usage mais libres de droits d'utilisation, ils ne comportent aucune macro commande et peuvent être intégrés et modifiés comme bon vous semble dans les outils informatisés dont vous avez l'habitude.

## Pourquoi des dossiers de travail ?

- L'obligation de constituer des dossiers de travail contenant les documents relatifs à l'entité auditée et aux interventions du commissaire aux comptes et de ses collaborateurs relève de l'**Article R823-10 du code de commerce** : « ... Le commissaire aux comptes constitue pour chaque personne ou entité contrôlée un dossier contenant tous les documents reçus de celle-ci, ceux qui sont établis par lui et notamment le plan de mission, le programme de travail, la date, la durée, le lieu, l'objet de son intervention, ainsi que toutes autres indications permettant le contrôle ultérieur des travaux accomplis. »

- Outre cette obligation réglementaire, la documentation des contrôles est indispensable pour :

- . **Justifier** que les **diligences** ont été effectuées, que les normes ont été appliquées, que les conclusions et l'opinion émise sont fondées,

- . **Assurer l'exercice de la supervision** effective des travaux délégués ou permettre l'utilisation des travaux de contrôle effectués par d'autres personnes (co-commissaire, commissaires aux comptes des sociétés du groupe),

- . **Transmettre l'information** d'un exercice à l'autre ; les dossiers de travail constituent une documentation privilégiée pour la prise de connaissance générale et la planification de la mission de l'année suivante.

Compte tenu de la masse de travaux à effectuer par le commissaire aux comptes, de la complexité des entreprises et des contrôles, la tenue de dossiers de travail est la condition d'une bonne organisation et d'une bonne maîtrise de la mission.

## Organisation des dossiers du cabinet

Nous veillons à la bonne tenue des dossiers du cabinet (par exemple suivant le schéma précédemment décrit) :

- . le dossier permanent constitue la base de données de l'entreprise auditée,

- . le dossier contrôle interne (CI) constitue le dossier permanent "vivant",

- . le dossier de l'exercice avec des parties distinctes :

  - GA = synthèse de l'exercice (GA = « dossier général annuel)

  - CA = contrôles effectués dans l'exercice (CA = contrôles annuels)

  - JA = vérifications spécifiques (JA = Juridique annuel)

### **Objectifs de ces dossiers :**

Répondre aux prescriptions des NEP :

« Norme d'exercice professionnel relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes »  
& « Norme d'exercice professionnel relative aux procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques »

La documentation des travaux effectués et la tenue de dossiers de travail ressortent d'une obligation réglementaire et d'une nécessité technique<sup>3</sup>.

<sup>3</sup>Extraits de la note n°12 cncc

## Gestion de la documentation relative aux dossiers de travail.

La **NEP 230** Documentation de l'audit des comptes nous donne les obligations en la matière, à titre de règles pratiques, **nous vous proposons de retenir les prescriptions du manuel de l'ICCA en la matière :**

### « Confidentialité, garde en lieu sûr, intégrité, accessibilité et facilité de consultation de la documentation relative aux missions

**.085** \* Le cabinet doit établir des politiques et procédures visant le maintien de la confidentialité, de la garde en lieu sûr, de l'intégrité de l'accessibilité et de la facilité de consultation de la documentation relative aux missions. [NOV. 2006]

**.086** Selon les obligations déontologiques applicables, les cabinets et les praticiens sont tenus de respecter en tout temps la confidentialité des renseignements contenus dans la documentation relative aux missions.

**.087** Que la documentation soit sur support papier, électronique ou autre, l'intégrité, l'accessibilité ou la facilité de consultation des données qu'elle contient peuvent être compromises s'il est possible de les modifier, de leur apporter des compléments d'information ou de les supprimer à l'insu du praticien, ou s'il y a un risque qu'elle soit perdue à jamais ou endommagée. Par conséquent, le cabinet établit des contrôles appropriés sur la documentation afin de:

- a) permettre de déterminer quand et par qui la documentation a été créée, modifiée ou révisée;
- b) protéger l'intégrité des informations à toutes les étapes de la mission, particulièrement lorsque les membres de l'équipe de certification se partagent les informations ou lorsque celles-ci sont transmises à des tiers par Internet;
- c) prévenir les modifications non autorisées;
- d) rendre la documentation accessible à l'équipe de certification et, au besoin, à d'autres personnes autorisées, de manière à ce qu'elles puissent bien s'acquitter de leurs fonctions.

**.088** De tels contrôles peuvent notamment comprendre:

- a) le recours à des mots de passe par les membres des équipes de certification afin de restreindre l'accès à la documentation électronique aux seuls utilisateurs autorisés;

<sup>4</sup>Bibliothèque professionnelle virtuelle de l'ICCA – 2006 pages 25 & 26

- b) la prise systématique de copies de sauvegarde de la documentation électronique à des moments appropriés au cours de la mission;
- c) des procédures visant à assurer que la documentation est adéquatement transmise aux membres de l'équipe au début de la mission, traitée au cours de la mission et collationnée à la fin de la mission;
- d) des procédures visant à restreindre l'accès à la documentation sur support papier, à en permettre la distribution adéquate et à en assurer la conservation confidentielle.

**.089** Pour des raisons d'ordre pratique, il se peut que la documentation originale sur papier soit numérisée pour être versée au dossier de mission. Dans ce cas, le cabinet établit des procédures obligeant le praticien à :

- a) générer une version numérisée identique dans sa forme et son contenu à la documentation originale sur papier, y compris les signatures manuscrites, les renvois et les annotations;
- b) incorporer la version numérisée dans le dossier de mission, avec, au besoin, indexation et signatures d'approbation sur le document numérisé;
- c) veiller à ce que la version numérisée puisse être récupérée et imprimée;
- d) se demander s'il est nécessaire, pour des raisons d'ordre légal, réglementaire ou autre, de conserver l'original de la documentation papier qui a été numérisée. »

## La démarche du commissaire aux comptes

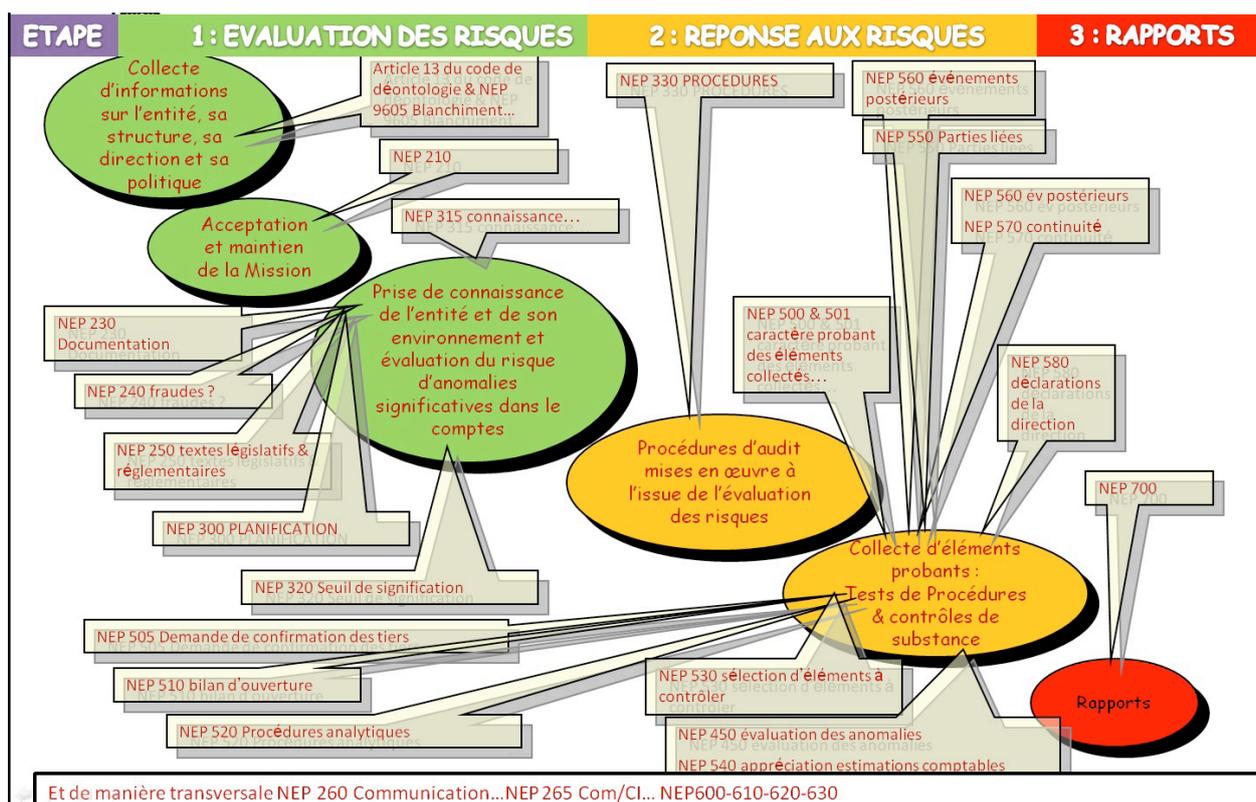
La NEP 200 Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes dispose que :

**1. Le commissaire aux comptes formule une opinion sur les comptes annuels et, le cas échéant, une opinion sur les comptes consolidés, après avoir mis en œuvre un audit des comptes.**

L'objectif du commissaire aux comptes dans l'approche d'audit par les risques est d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne contiennent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Cela implique trois étapes essentielles :

- . **L'évaluation des risques** d'anomalies significatives dans les états financiers ;
- . La conception et la mise en œuvre de **procédures d'audit** complémentaires, qui répondent aux risques évalués et réduisent les risques d'anomalies significatives dans les états financiers à un niveau faible acceptable ;
- . L'émission d'un **rapport approprié** basé sur les conclusions d'audit.

On peut en conclure que nous avons trois étapes dans le déroulement de la mission :



## III – LE DOSSIER PERMANENT

### PRINCIPES

Le dossier permanent constitue la base de données du client, celle-ci constituée dans un ordre logique va permettre de classer de manière rationnelle l'ensemble des éléments, qui de ce fait seront aisément accessibles.

Cette base de données ainsi constituée permet de mener à bien la mission que le client nous a confiée.

C'est à la fois un outil :

- d'information
- de synthèse
- de contrôle

qui a pour vocation de faciliter le travail de tous en permettant un accès rapide aux données et le partage des responsabilités entre tous les intervenants du cabinet

#### LE DOSSIER PERMANENT : **OUTIL D'INFORMATION**

Le dossier permanent collecte toutes les informations sur l'Entreprise nécessaires pour intervenir avec un maximum d'efficacité.

Par la pertinence de ces informations, il permet, au démarrage de la mission d'avoir une vue d'ensemble de l'entreprise, de ses spécificités comptables, économiques, juridiques, fiscales et sociales, d'en relever les forces et les faiblesses.

Il est aussi la mémoire de l'entreprise

En fonction de ceux-ci, nous pourrons orienter efficacement notre mission.

#### LE DOSSIER PERMANENT : **OUTIL DE SYNTHÈSE**

Le dossier permanent ne doit contenir que les éléments utiles et ne contenir que les documents essentiels.

Les synthèses contenues dans le dossier doivent être les plus pertinentes possibles, et donc rédigées avec soin.

#### LE DOSSIER PERMANENT : **OUTIL DE CONTRÔLE**

Le dossier permanent constituant une base de données fiable et vérifiées par les collaborateurs, il sera utilisable en interaction avec le dossier annuel.

## LE DOSSIER PERMANENT : OUTIL DE RESPECT DES NEP

Citons entre autres :

### **NEP 315 - « CONNAISSANCE DE L'ENTITÉ ET DE SON ENVIRONNEMENT ET ÉVALUATION DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES DANS LES COMPTES »**

1. Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance suffisante de l'entité, notamment de son contrôle interne, afin d'identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et afin de concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit permettant de fonder son opinion sur les comptes.

### **AUTRES NEP :**

#### **Prise de connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes <sup>5</sup>**

12. Afin d'identifier le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, le commissaire aux comptes, lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, met en œuvre des procédures d'audit, qui consistent à :

- s'enquérir du risque de fraude ;
- prendre connaissance de la façon dont les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce exercent leur surveillance en matière de risque de fraude ;
- analyser les facteurs de risque de fraude.

Par ailleurs, il tient compte des résultats des procédures analytiques et des informations obtenues à l'occasion d'autres procédures d'audit mises en œuvre dans le cadre de sa mission.

#### **Identification et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires <sup>6</sup>**

04. Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes prend connaissance du secteur d'activité de l'entité, de son environnement réglementaire, notamment du référentiel comptable applicable, et des moyens mis en œuvre par l'entité pour s'y conformer.

<sup>5</sup>NEP 240 Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes

<sup>6</sup>NEP 250 : Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires

<sup>7</sup>NEP 540 Appréciation des estimations comptables

## **Prise de connaissance du processus d'évaluation de l'entité et évaluation du risque d'anomalies significatives résultant d'estimations comptables <sup>7</sup>**

08.- Afin d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives résultant d'estimations comptables, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures d'audit qui consistent à prendre connaissance :

- des règles et principes comptables prescrits par le référentiel comptable applicable en matière d'estimations comptables,
- du processus suivi par l'entité pour procéder aux estimations comptables, des changements éventuels dans les modes de calcul utilisés et des motivations de ces changements,
- du recours éventuel de l'entité aux travaux d'un expert,
- du dénouement ou de la réévaluation des estimations comptables de même nature effectuées les années précédentes.

## **Prise de connaissance de l'entité et de son environnement et planification <sup>8</sup>**

03. Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes :

Analyse la nature et l'étendue de la mission que l'entité a confiée à l'expert-comptable ;

Apprécie dans quelle mesure il pourra s'appuyer sur les travaux effectués par ce dernier pour aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes.

<sup>8</sup>NEP 630 Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité

## CONTENU DU DOSSIER PERMANENT

- Fiche signalétique de l'entité ;
- Bref historique de l'entité ;
- Organigrammes ;
- Direction et personnes ayant pouvoir pour engager l'entité ;
- Comptes annuels des derniers exercices ;
- Notes sur l'organisation, le secteur d'activité, les caractéristiques de production et de distribution, le cadre légal et réglementaire dans lequel l'entité exerce ses activités, la concurrence, etc. ;
- Documentation juridique :
  - Statuts ;
  - Procès-verbaux des conseils d'administration et des assemblées générales ;
  - Liste des associés ou actionnaires ;
  - Structure juridique du groupe ;
  - Contrats, assurances ;..... »

Lors de chaque visite, le dossier devra toujours être emmené chez le client.

La mise à jour s'effectue :

- chez le client pour actualiser les renseignements reçus ou pour collecter les nouveaux.

- au cabinet pour certaines fiches en fonction des documents reçus.

Lorsqu'il est demandé la copie d'un document, celle-ci après lecture fera l'objet d'une consignation de sa synthèse sur la fiche du Dossier permanent concernée.

Classement des pièces et documents récupérés :

Dès qu'un document concerne le Dossier, il doit être scanné ou photocopié et indexé.

Afin de permettre à tout un chacun de classer les pièces et les documents au bon endroit, et que tous les intervenants indexent de la même façon les documents, il est apparu nécessaire de créer un répertoire alphabétique des rubriques ...

## CONTROLE DU DOSSIER PERMANENT

Au cours d'une année, tous les dossiers permanents utilisés par le Cabinet doivent être revus afin de s'assurer :

- de leur bonne mise à jour,
- de leur fonctionnement conforme,
- de la qualité des renseignements et données collationnés,
- de la bonne application de la méthodologie.

Périodiquement, ces dossiers sont revus par les contrôleurs des organismes professionnels dans le cadre des contrôles de qualité

Notre choix nous permet de consulter le dossier dans plusieurs endroits à la fois et par plusieurs intervenants.

Le dossier de chaque client est classé informatiquement (si les dossiers sont informatisés) sur le serveur en G:\databuro\Docac\XXXXXX (par exemple)

Avec pour chaque dossier un sous répertoire avec numéro à 6 chiffres suivi de son nom après un espace.

Dans chaque dossier un sous répertoire DP et des sous-répertoires par millésime de clôture des comptes.

## Répertoire Alphabétique

La création d'un répertoire alphabétique est primordiale pour que tous les intervenants du cabinet classent au même endroit et en seul chaque document

ACCEPTATION DE FONCTION Q3  
ACTES- ANALYSE DES ACTES DPS  
ADRESSES UTILES DPQ2  
AMORTISSEMENTS R8  
ANALYSE DES ACTES DP S  
ASSEMBLEES GENERALES DP S25  
ASSURANCES DPS5  
BAUX DPS3  
CAPITAL SOCIAL DP S23  
CERTIFICATS DE DEPOT DES COMPTES AN-  
NUELS AU GREFFE DP RI  
COMMISSAIRE AUX COMPTES (MANDATS) DP  
S21  
COMPTES ANNUELS DP R1  
CONSEIL D'ADMINISTRATION DP S24  
CONTRATS ET ENGAGEMENTS DPS  
CONTROLES FISCAUX DPT3  
CONTROLES SOCIAUX DP U4  
CONVENTION COLLECTIVE. DP U I  
CONVENTIONS - FEUILLES DE TRAVAIL DP S26  
CORRESPONDANCE DPV  
CREDIT BAIL DPS6  
DECLARATION DE COUPONS DA FA  
DECLARATION DE RESULTATS - DECLARATION  
DE FG DA FA  
DELEGUES DU PERSONNEL DP U21  
DEPOTS ET CAUTIONNEMENTS DPS7  
DOCUMENTATION COMPTABLE ET FINAN-  
CIERE. DP R2  
DOCUMENTATION FISCALE PERMANENTE DPT  
DOCUMENTS COMPTABLES DP R  
DOCUMENTS REÇUS DU GREFFE (SAUF CERTIF  
DEPOTS) DAJA  
DOSSIER CENTRALE DU BILAN BDF DP R  
ECRITURES TYPES DP R4  
EMPRUNTS DPS4  
ENQUETES STATISTIQUES DA  
ETUDES PARTICULIERES COMPTABLES DP R  
EXTRAIT RC K BIS DPS1  
FEUILLES PRESENCE AUX AG DAJA  
FICHE SIGNALETIQUE DPQ1  
FILIALES ET PARTICIPATIONS DPS10  
FONCTIONS ET EXERCICES DANS D'AUTRES  
SOCIETES (MANDATS) DP S21  
GARANTIES - CREANCES ET DETTES DPS4  
IDENTIFICATION DPQ1  
INFORMATIQUE - TESTS DP R6  
INTERESSEMENT ET PARTICIPATION DPU5  
LEASING DPS6  
LIVRES OBLIGATOIRES COMPTABLES DP R5  
MANDATS DIRIGEANTS DPS21  
MANDATS COMMISSAIRES AUX COMPTES  
DPS21  
MEMENTO DE MISE A JOUR JURIDIQUE DAJA  
MODIFICATIONS APPORTEES AUX STATUTS DP  
S20  
ORGANES DE DIRECTION DP S21  
ORGANES DE CONTROLE DP S21  
PARTICIPATION CONSTRUCTION DA FA  
PARTICULARITES COMPTABLES DPR  
PARTICULARITES FISCALES DPT  
PARTICULARITES JURIDIQUES. DPS  
PARTICULARITES SOCIALES DP Q1 SOC  
PHOTOCOPIES DES FACTURES D'IMMOBILISA-  
TIONS DP R8  
PHOTOCOPIES DES OPTIONS EVENTUELLES.  
DPT1  
PRECOMPTE DECLARATION. DA FA  
PREVOYANCE. DP U & DA SA  
PROCEDURES: DOCUMENTS DECRIVANT LES  
PROCEDURES DP RO  
PROCEDURES INTERNES INFORMATIQUES DP  
R6  
PROVISIONS REGLEMENTEES: PRINCIPE-  
CALCULS DPT&DAFA  
RAPPORT COMMISSAIRE AUX COMPTES. DA JA  
RAPPORT DE GESTION CA OU GERANCE DA JA  
REGISTRES COMPTABLES. DP R5  
REGLEMENT INTERIEUR. DP U12  
REMUNERATIONS (MANDATS) DP S26  
RENSEIGNEMENTS COMPTABLES ET FISCAUX  
DPR  
RENSEIGNEMENTS FISCAUX DPT  
RENSEIGNEMENTS GENERAUX DPQ  
RESERVES ET PROVISIONS. DP S22  
SIR11 -S1R21. DPQ8  
STATUTS DP S20  
STRUCTURE JURIDIQUE DPS  
STRUCTURE SOCIALE DP U  
TITRES DE PARTICIPATION DPS10

## Q- GENERALITES

### Prise de connaissance de l'entité et de son environnement<sup>10</sup>

12. La prise de connaissance de l'entité permet au commissaire aux comptes de constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et exerce son jugement professionnel pour évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et répondre à ce risque tout au long de son audit.

13. Le commissaire aux comptes prend connaissance :

- du secteur d'activité de l'entité, de son environnement réglementaire, notamment du référentiel comptable applicable, et d'autres facteurs externes tels que les conditions économiques générales ;
- des caractéristiques de l'entité qui permettent au commissaire aux comptes d'appréhender les catégories d'opérations, les soldes des comptes et les informations attendues dans l'annexe des comptes. Ces caractéristiques incluent notamment la nature de ses activités, la composition de son capital et de son gouvernement d'entreprise, sa politique d'investissement, son organisation et son financement ainsi que le choix des méthodes comptables appliquées ;
- des objectifs de l'entité et des stratégies mises en œuvre pour les atteindre dans la mesure où ces objectifs pourront avoir des conséquences financières et, de ce fait, une incidence sur les comptes ;
- de la mesure et de l'analyse des indicateurs de performance financière de l'entité; ces éléments indiquent au commissaire aux comptes les aspects financiers que la direction considère comme constituant des enjeux majeurs ;
- des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit.

#### Commentaires

Tous les éléments d'identification du client correspondent à une espèce de curriculum vitae dont la lecture permet à toute personne ne connaissant pas l'Entreprise, d'avoir une vue synthétique de ses principales caractéristiques fiscales, comptables, juridiques ou sociales.

En deuxième utilisation, cette rubrique doit permettre de trouver à tout instant un renseignement utilisé pendant l'exécution de la mission, que ce soit le numéro d'identification SIR ou tout autre numéro ou adresse fréquemment utilisés.

Par ce fait, il est indispensable de noter avec précision les renseignements demandés dans cette rubrique ainsi ventilée :

<sup>10</sup>Extrait de la NEP 315 « connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes »

Q1 folio 1/1

Informations générales

CLIENT : [REDACTED] CODE Q1/1

### FICHE SIGNALÉTIQUE

**Informations générales**

Numéro du dossier : [REDACTED]      Forme juridique : [REDACTED]

Raison sociale : [REDACTED]      Nom commercial : [REDACTED]

Activité principale : [REDACTED]

Location gérance : [REDACTED]

Activités secondaires : [REDACTED]

Objet social :  
(résumé des statuts) [REDACTED]

Adresse du siège ou : [REDACTED]      Téléphone : [REDACTED]  
Etablissement principal      Fax : [REDACTED]

Nationalité : Française

N° SIRET : [REDACTED]      NAF : [REDACTED]  
N° RCS : [REDACTED]      immatriculé le : [REDACTED]  
date de création : [REDACTED]      date de début d'activité : [REDACTED]

IDENTIFICATION DES ÉTABLISSEMENTS SECONDAIRES			
Adresse du siège ou :	[REDACTED]	Téléphone :	[REDACTED]
Etablissement principal	[REDACTED]	Fax :	[REDACTED]
Nationalité :	[REDACTED]		
N° SIRET :	[REDACTED]	NAF	[REDACTED]

**HORAIRES**

Ouverture		fermeture	
matin	[REDACTED]	midi	[REDACTED]
midi	[REDACTED]	soir	[REDACTED]

**INTERLOCUTEUR**

Personne à contacter : [REDACTED]      e-mail : [REDACTED]

Téléphone : [REDACTED]      Télécopie : [REDACTED]

**COMMENTAIRES**

[REDACTED]

Cette fiche est remplie à partir des documents suivants : extrait K Bis, statuts, bulletin d'identification SIRET. L'extrait K Bis sera référencé S1 kbis 20XX. Les SIR 11 ET/OU SIR 21 seront référencés Q8. L'indication des heures d'ouvertures (et des jours!), s'avérera très utile pour les prises de rendez vous chez le client.

Q1 folio 2/4 Informations fiscales

La connaissance des régimes applicables est de la plus haute importance pour :

- . Connaître l'existence des déclarations effectuées
- . S'assurer de leur conformité.
- . Conserver son esprit critique :
- . le régime appliqué est-il le bon ?
- . l'option pratiquée est-elle valable ?

CLIENT :  CODE Q1/2

**FICHE SIGNALÉTIQUE**

Informations fiscales

**IMPOTS DIRECTS**

Catégorie fiscale :  Option :  Le :   
 Catégorie d'imposition :  Option :  Le :   
 Régime d'imposition :  Option :  Le :

**TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES**

Assujetti   
 Assujetti partiel   
 Option TVA réel normal   
 Assujettissement Débit  Encaissements  Option le :

Numéro FRP

**CONGES PAYES**

Quel est le régime de déduction des provisions pour congés payés ?  
 - Régime de droit commun   
 (article 39.1.1°bis al 1° du CGI)  
 - Option irrévocable  Le :   
 (article 39.1.1°bis al 2° du CGI)

**VEHICULES DE TOURISME**

La société utilise-t-elle des véhicules de tourisme ?  (mettre le nombre de véhicules)  
 nombre  
  
 0

**AVANTAGES PARTICULIERS DES DIRIGEANTS**

Logement   
 Nourriture   
 Utilisation privée d'un véhicule   
 Prélèvements de marchandises   
 retraite article 82   
 autres

**CREDIT D'IMPOT**

L'entreprise bénéficie-t-elle :  
 - d'un crédit d'impôt recherche   
 - d'un crédit d'impôt formation   
 - d'un crédit d'impôt pour réorganisation du travail

Commentaires

**CONTRÔLE FISCAL**

L'entreprise a-t-elle déjà fait l'objet d'un contrôle fiscal ?

Anomalies détectées : [Voir T3](#)



## Q1 folio 4/4 Informations économiques

Il convient ici de situer de manière synthétique l'activité de l'entreprise afin d'apprécier les points clés de celle-ci. La connaissance générale de l'entité et de son secteur d'activité constitue un cadre de référence permettant au commissaire aux comptes d'exercer son jugement professionnel. La compréhension des activités de l'entité et son utilisation adéquate aident celui-ci à :

- . évaluer les risques et identifier les problèmes ;
- . programmer, planifier et conduire efficacement sa mission ;
- . évaluer la validité des éléments probants collectés ;
- . permettre, le cas échéant, de formuler des observations.

A noter : Le conseil supérieur diffuse des analyses sectorielles fort utiles pour constituer une base de travail. De son côté Coface Ort, filiale de Coface, a développé en partenariat avec la CNCC une offre de services d'information sur les entreprises dédiée à la profession. Cette offre est forfaitaire et vous ouvre un accès en ligne à une base de données exhaustive exploitant systématiquement tous les gisements de la publicité légale, les enrichissant de toutes les sources disponibles :

- Consultation d'informations financières, légales et de solvabilité sur les entreprises françaises
- Veille permanente sur vos mandats : vous êtes alerté de toute modification enregistrée dans les bases de données Coface Ort et affectant la vie de l'entreprise.

CLIENT :

[Redacted client name]

CODE

Q1/4

## FICHE SIGNALÉTIQUE

### Informations économiques

Informations relatives au secteur d'activité (évolution globale du secteur, caractère saisonnier, litiges susceptibles de survenir, existence services après ventes, existence de ristournes à recevoir...)

[Redacted content]

Informations relatives à l'exploitation (nombre de familles de produits ou de points de ventes et répartition approximative du chiffre d'affaires par client et fournisseurs habituels, évolution de l'entreprise...)

[Redacted content]

### Fiches descriptives

#### L'ACTIVITE

[Redacted content]

**LES PRODUITS** (gammes, volumes, répartition du chiffre d'affaires...)

[Redacted content]

**LES CLIENTS** (Nombre, Nature, Conditions habituelles, répartition géographique...)

[Redacted content]

**LA CONCURRENCE - L'ENVIRONNEMENT** (Principaux concurrents, réglementation...)

[Redacted content]

#### **DIVERS**

[Redacted content]

Q2      Fiches signalétiques des interlocuteurs habituels de l'entité :

CLIENT : [REDACTED]      CODE      Q2

**BANQUES**

---

Dénomination ou agence : [REDACTED]  
N° Banque : [REDACTED]      N° guichet : [REDACTED]      Clé RIB : [REDACTED]  
N° de compte : [REDACTED]  
Téléphone : [REDACTED]      Fax : [REDACTED]  
Conditions bancaires : [REDACTED]  
Signatures autorisées : [REDACTED]

---

Dénomination ou agence : [REDACTED]  
N° Banque : [REDACTED]      N° guichet : [REDACTED]      Clé RIB : [REDACTED]  
N° de compte : [REDACTED]  
Téléphone : [REDACTED]      Fax : [REDACTED]  
Conditions bancaires : [REDACTED]  
Signatures autorisées : [REDACTED]

---

Dénomination ou agence : [REDACTED]  
N° Banque : [REDACTED]      N° guichet : [REDACTED]      Clé RIB : [REDACTED]  
N° de compte : [REDACTED]  
Téléphone : [REDACTED]      Fax : [REDACTED]  
Conditions bancaires : [REDACTED]  
Signatures autorisées : [REDACTED]

---

CLIENT : [REDACTED] CODE Q2

## INTERLOCUTEURS INTERNES

### PRESIDENT

Nom : [REDACTED]  
adresse : [REDACTED]  
Téléphone : [REDACTED] Fax : [REDACTED]  
e-mail : [REDACTED] @ [REDACTED]

Consignes particulières : [REDACTED]

### DIRECTEUR GENERAL

Nom : [REDACTED]  
adresse : [REDACTED]  
Téléphone : [REDACTED] Fax : [REDACTED]  
e-mail : [REDACTED] @ [REDACTED]

Consignes particulières : [REDACTED]

...

Nom : [REDACTED]  
adresse : [REDACTED]  
Téléphone : [REDACTED] Fax : [REDACTED]  
e-mail : [REDACTED] @ [REDACTED]

Consignes particulières : [REDACTED]

CLIENT :  CODE Q2

## INTERLOCUTEURS EXTERNES HONORES

### EXPERT-COMPTABLE

Nom ou raison sociale :

adresse :

Téléphone :  Fax :

e-mail :  @

Collaborateur :

Consignes particulières :

### AVOCAT CONSEIL JURIDIQUE

Nom ou raison sociale :

adresse :

Téléphone :  Fax :

e-mail :  @

Collaborateur :

Consignes particulières :

### NOTAIRE

Nom ou raison sociale :

adresse :

Téléphone :  Fax :

e-mail :  @

Collaborateur :

Consignes particulières :

Nom ou raison sociale :

adresse :

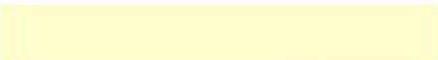
Téléphone :  Fax :

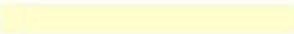
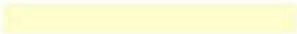
CLIENT :  CODE Q2

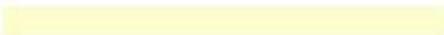
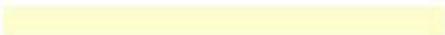
## ADRESSES UTILES

---

Nom ou raison sociale : 

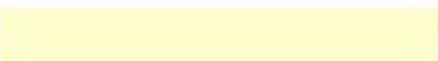
adresse : 

Téléphone :  Fax : 

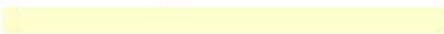
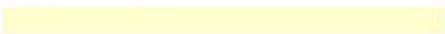
e-mail :  @ 

---

Nom ou raison sociale : 

adresse : 

Téléphone :  Fax : 

e-mail :  @ 

---

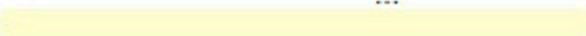
Nom ou raison sociale : 

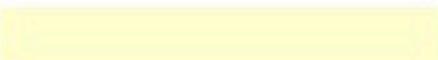
adresse : 

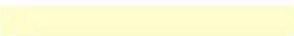
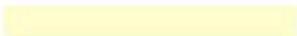
Téléphone :  Fax : 

e-mail :  @ 

---

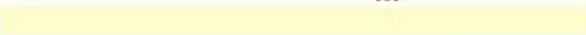
Nom ou raison sociale : 

adresse : 

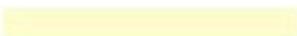
Téléphone :  Fax : 

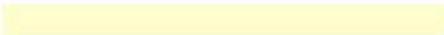
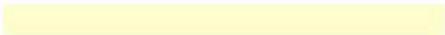
e-mail :  @ 

---

Nom ou raison sociale : 

adresse : 

Téléphone :  Fax : 

e-mail :  @ 

## Q3 - ACCEPTATION ET MAINTIEN DES MISSIONS

Nous veillons à :

- . formaliser la phase d'acceptation ou de maintien de la mission, et particulièrement nous nous assurons de l'identité de nos cocontractants avant toute acceptation (code monétaire et financier art. L.563-1),
- . formaliser dans le dossier permanent les éléments nécessaires à une acceptation de la mission :
  - identité
  - activités
  - organes de direction et fonctions sensibles
  - respect des règles d'incompatibilités
- . formaliser la répartition des contrôles avec le co-commissaire lorsqu'il y a co-commissariat,
- . établir la lettre de mission telle qu'elle est prévue par notre canevas de base en conformité avec la NEP 210 « termes et conditions de la mission »,
- . nous assurer périodiquement qu'aucun événement susceptible de remettre en cause le maintien de sa mission n'est intervenu et notamment au plan de son indépendance. Cette démarche sera matérialisée et notamment sur les aspects liés à l'indépendance. En effet, nous ne pouvons accepter de mandat qui nous placerait dans une situation de dépendance matérielle ou intellectuelle.<sup>11</sup>

Ainsi nous devons avoir les moyens de réaliser la mission en termes de compétence, d'effectif et de calendrier.

Lorsqu'il y a co-commissariat, nous veillons à ce que les co-commissaires ne soient liés en aucune façon à notre cabinet et que la répartition des travaux soit équilibrée.

Nous veillons à pratiquer une rotation des contrôles sur la durée du mandat entre les co-commissaires et nous-mêmes et à respecter l'équilibre de la répartition de la mission en volume d'heures et en honoraires.

En aucun cas, nous n'assurons de prestations autres que l'audit.

<sup>11</sup>Article 18 du code de déontologie « En cours de mandat, le commissaire aux comptes veille à ce que les exigences légales et réglementaires et celles du présent code, remplies lors de l'acceptation de la mission, soient toujours respectées ; en particulier, il procède à cette vérification avant d'accepter le renouvellement de son mandat. »

CLIENT :  CODE Q3  
**MISSION**

*MISSION*

LETTRE DE MISSION

*DEROGATION*

DEMANDE DE DEROGATION

REPONSE

*AUTRES*

DECLARATION MANDAT

ACCEPTATION DU MANDAT

DECLARATION D'ACTIVITE

## Notre lettre de mission :

Si la lettre de mission est obligatoire du fait de la nouvelle norme d'exercice professionnel homologuée par le garde des Sceaux, mais au niveau de la relation entre le client et nous il s'agit d'un atout, il s'agit en effet de l'outil de base de la communication du cabinet.

La rédaction de la lettre de mission est à rapprocher de son potentiel d'honoraires, notons bien que sur la durée du mandat le client moyen représente quelques de milliers d'euros et dans certains cas quelques dizaines.

Ce qui compte en définitive c'est de répondre aux attentes du client en lui précisant :

- ✓ Quels services devons-nous lui rendre ?
- ✓ Comment allons-nous procéder ?
- ✓ Pourquoi ?
- ✓ Qui sont les interlocuteurs ?
- ✓ A quel prix ?

De ce fait, nous avons opté pour une présentation de la lettre de mission qui aboutisse sur une relation claire en communiquant sur :

- ✓ La présentation de la prestation en faisant référence au code de commerce afin que le client ne se méprenne pas sur le pourquoi et le comment de notre mission.
- ✓ Les obligations du cabinet par référence aux normes et au code de commerce
- ✓ Les obligations du client qui en découlent
- ✓ Les honoraires
- ✓ La planification et les modalités de mise en œuvre
- ✓ La demande de confirmation écrite exigée par l'arrêté du 14/12/2005.

**Notre canevas de base en conformité avec la  
NEP 210 « LA LETTRE DE MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES »<sup>12</sup>**

OBJET : Mission d'audit  
REF. Q3/1

Le./../....

**N/REF : CODECLIENT/CODESTE/NOCHRONO**  
Le

Le./../....

Monsieur le Président,

Nous avons le plaisir de vous confirmer les termes, les conditions et les modalités de mise en œuvre de notre mission de commissariat aux comptes, conformément aux dispositions des articles R 823-8 et suivants ainsi que des articles A 823-1 et A 823-27-1 du code de commerce<sup>13</sup>.

<sup>12</sup>Il convient de noter que la norme ne contient plus de spécimen ou de modèle : la forme est libre et adaptable alors même que le contenu est précisé dans la NEP

<sup>13</sup>Ce dernier article n'est à indiquer que pour les entités visées par la norme PE

## OBJECTIFS DE NOTRE MISSION

Dans le cadre de cette mission telle que définie par la loi, nous procéderons à un audit des comptes annuels de votre société. Cet audit aura pour objectif conformément aux dispositions de l'article L 823-9 du code de commerce, de certifier, en justifiant de nos 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 votre société à la fin de cet exercice.

Conformément aux dispositions de l'article L823-10 du code de commerce, nous avons pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de votre société dont nous sommes chargés de certifier les comptes et de contrôler la conformité de la comptabilité aux règles en vigueur. Nous vérifions également la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels.

Nous nous assurons aussi, conformément aux dispositions de l'article L823-11 du code de commerce que l'égalité a été respectée entre les actionnaires.

Enfin, conformément aux dispositions de l'article L823-12 du code de commerce nous avons à signaler à la plus prochaine assemblée générale les irrégularités et inexactitudes relevées par nous au cours de l'accomplissement de notre mission.

Par ailleurs, du fait de ce même article L823-12 nous devons révéler au procureur de la République les faits délictueux dont nous avons connaissance, sans que notre responsabilité puisse être engagée par cette révélation.

## MODALITES D'EXECUTION DE LA MISSION

### Nos obligations

Nous procéderons à cet audit selon les normes de la profession, *prenant en compte la norme d'exercice professionnel relative à la certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L.823-12-1 du code de commerce*<sup>14</sup>.

Ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. Cette assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit est qualifiée, par convention, d'« assurance raisonnable ».

Nous pouvons également recueillir, conformément aux dispositions de l'article L823-14 du code de commerce, toutes informations utiles à l'exercice de notre mission auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de votre société. Toutefois, ce droit d'information ne peut s'étendre à la communication des pièces, contrats et documents quelconques détenus par des tiers, à moins qu'ils n'y soient autorisés par une décision de justice, étant ici précisé que le secret professionnel ne peut nous être opposé dans le cadre de notre mission que par les auxiliaires de justice.

Nous rappelons à ce titre qu'un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans les comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble.

Les limites de l'audit résultent notamment de l'utilisation des techniques de sondages, des limites inhérentes au contrôle interne, et du fait que la plupart des éléments collectés au cours de la mission conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes.

<sup>14</sup>Si c'est le cas d'une entité visée

Article L823-12-1 Créé par LOI n°2008-776 du 4 août 2008 - art. 59 (V) Les commissaires aux comptes exercent leurs diligences selon une norme d'exercice professionnel spécifique dans les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés par actions simplifiées qui ne dépassent pas, à la clôture d'un exercice social, deux des seuils suivants, fixés par décret en Conseil d'Etat : le total de leur bilan, le montant hors taxes de leur chiffre d'affaires ou le nombre moyen de leurs salariés. Cette norme est homologuée par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice.

« Art.R. 823-7-1. Créé par le Décret n° 2009-234 du 25 février 2009 -Pour l'application de l'article L. 823-12-1 relatif à la norme d'exercice professionnel spécifique aux sociétés en nom collectif, aux sociétés en commandite simple, aux sociétés à responsabilité limitée et aux sociétés par actions simplifiées, le total du bilan est fixé à 1 550 000 €, le montant hors taxe du chiffre d'affaires à 3 100 000 € et le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice à cinquante.

« Le total du bilan, le montant hors taxe du chiffre d'affaires et le nombre moyen de salariés sont déterminés conformément aux quatrième, cinquième et sixième alinéas de l'article R. 123-200. »

Pour les mêmes raisons, nous ne pourrions non plus vous donner l'assurance que toutes les déficiences majeures dans le système comptable et de contrôle interne auront pu être identifiées. Cependant, si de telles déficiences venaient à être relevées lors de nos travaux, nous ne manquerions pas de vous en informer dans les meilleurs délais.

Par ailleurs, nous vous soumettrons à la fin de nos travaux, conformément aux dispositions de l'article L823-16 du code de commerce, une lettre résumant les déficiences que nous aurions relevées.

### **Vos obligations**

Nous vous rappelons que l'établissement des comptes annuels de votre société vous incombe et que cette responsabilité implique la tenue d'une comptabilité et un système de contrôle interne adéquats, la définition et l'application de politique d'arrêté des comptes et des mesures de sauvegarde des actifs.

Au cours de notre mission, nous serons amenés également à vous demander la confirmation écrite de certaines déclarations, notamment celles concernant les engagements éventuels de votre société vis-à-vis de tiers et les contentieux en cours ou potentiels.

Nous soulignons par ailleurs que notre mission de commissaire aux comptes implique certaines vérifications ou travaux spécifiques. A ce titre, nous vous rappelons que vous devrez nous informer dans les délais de toute convention réglementée et nous fournir le détail de leurs termes et modalités, et nous communiquer par avance les documents et informations adressées aux actionnaires pour la vérification préalable à leur diffusion.

Nous comptons sur l'entière coopération de votre personnel et de vos différents conseils afin qu'il mette à notre disposition l'ensemble des documents comptables et autres informations nécessaires à notre mission.

## CE QUI EST POSSIBLE

Il est bien entendu que la mission pourra sur votre demande, être étendue à des interventions supplémentaires au titre des diligences directement liées à l'exercice de notre mission<sup>15</sup>, toute mission de ce type fera l'objet d'une lettre de mission spécifique à la demande.

Les missions susceptibles de faire l'objet d'une intervention sont listées en annexe des présentes.

## Honoraires

Les honoraires correspondants aux travaux de contrôle définis ci-dessus sont estimés en fonction du temps passé et du niveau de responsabilité et de qualification professionnelle des personnes qui interviennent.

Nos honoraires sont fonction du temps passé, les temps étant fixés par l'article R 823-12 du code de commerce.

*Compte tenu des interventions du Cabinet ..... pour l'élaboration et le suivi des comptes annuels, ainsi que du Cabinet ..... pour le suivi juridique de votre société, nous solliciterons si vous en êtes d'accord, conformément à la législation en vigueur, une dérogation auprès du Président de la Compagnie Régionale des Commissaires aux comptes de XXX afin d'avoir l'autorisation de limiter nos heures à XX heures.*

En conséquence, compte tenu des bases fixées par l'article R 823-12 du code de commerce, nos honoraires pour la mission prévue s'élèveront à ..... € HT (soit un taux horaire moyen de ....€<sup>16</sup>)

Cette proposition repose sur des conditions de déroulement normal de nos travaux et sur une coopération et assistance active de vos services.

La découverte de problèmes spécifiques inconnus à ce jour pourrait conduire à une révision de cette estimation. Si le cas se présentait, vous en seriez informé dès que ce montant risquerait d'être dépassé de 10 % afin de prendre en commun les dispositions nécessaires.

<sup>15</sup> Des spécimens de lettre de mission DDL sont présentés dans le module de l'audit ecf DDL

<sup>16</sup> Il convient de préciser que (article R823-15 du code de commerce) le montant de la vacation horaire est fixé d'un commun accord entre le ou les commissaires aux comptes et la personne contrôlée, préalablement à l'exercice de la mission. Cette obligation ne figure pas dans la norme homologuée car il n'appartient pas à la norme de reprendre la loi et les règlements.

## DIFFERENDS

Conformément aux dispositions de l'article R823-18 du code de commerce, les litiges qui pourraient éventuellement survenir entre nous en matière d'honoraires devront être portés avant toute action judiciaire, devant le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes aux fins de conciliation.

## PLANIFICATION ET MISE EN ŒUVRE

### Responsable de la mission et intervenants

Conformément aux dispositions de l'article L823-13 du code de commerce, nous pouvons, sous notre responsabilité, nous faire assister ou représenter par tels experts ou collaborateurs de notre choix, que nous vous faisons connaître nommément. Ces experts ou collaborateurs ont les mêmes droits d'investigation que nous-mêmes.

En tant que Commissaire aux comptes de votre société, nous assurerons la responsabilité de la mission, la signature des rapports sera assurée par M .....  
Commissaire aux comptes associé, Président de notre société, Directeur Général de notre société, Directeur Général Délégué de notre société.  
Nous serons assistés notamment de ..... qui assurera la fonction de chef de mission pendant les périodes d'intervention prévues ci-après.

### Planification de la mission

Nous vous confirmons les interventions suivantes pour l'exercice clos le .././200X. tant en ce qui concerne les obligations relatives au contrôle et à la certification des comptes annuels que les obligations spécifiques imposées aux Commissaires aux comptes.

#### Certification des comptes annuels

- Validation de la prise de connaissance générale de votre société ;
- Appréciation des procédures et du contrôle interne existant : nos travaux consistent à évaluer les procédures et le contrôle interne ayant permis l'obtention des informations comptabilisées et inscrites dans les comptes annuels, afin de déterminer la nature, l'étendue et le calendrier des travaux de contrôle des comptes ;
- Contrôle des comptes et des documents de synthèse : bilan, compte de résultat et annexe ;
- Rédaction du rapport sur les comptes annuels du Commissaire aux comptes.

#### Contrôles spécifiques

- Examen des conventions réglementées par la loi ;
- Rédaction du rapport spécial du Commissaire aux comptes ;
- Examen du rapport du président sur le contrôle interne ;

- Rédaction du rapport du commissaire sur le rapport du président ;
- Divers autres contrôles spécifiques exigés par la loi.

## Périodes d'intervention et délais

En application de l'article L823-13 du code de commerce, à toute époque de l'année, nous opérons toutes vérifications et tous contrôles que nous jugeons opportuns et pouvons nous faire communiquer sur place toutes les pièces que nous estimons utiles à l'exercice de notre mission et notamment tous contrats, livres, documents comptables et registres des procès-verbaux.

### Principaux délais légaux à respecter

Afin de permettre la meilleure organisation de nos travaux, nous vous rappelons les principaux délais imposés par la loi :

- Rapport sur les comptes annuels

Le rapport du Commissaire aux comptes doit être à la disposition des actionnaires 15 jours au moins avant la date de tenue de l'assemblée générale annuelle. Ce rapport ne peut être arrêté qu'après réception par le Commissaire aux comptes du rapport du conseil à l'assemblée générale.

### Calendrier retenu

Compte tenu de la date de clôture du ..../..../... et des délais légaux à respecter, nous sommes convenus de la planification de nos interventions comme suit :

- ....., prise de connaissance et appréciation des procédures et du contrôle interne,
- ....., contrôle des comptes et des documents de synthèse, contrôles spécifiques imposés par la loi.

\* \*  
\*

Cette lettre restera en vigueur pour les exercices futurs, sauf en cas de modifications majeures dans les activités de votre société.

Nous vous remercions de nous faire part de vos remarques et observations éventuelles, et à tout le moins de valider le planning que nous vous proposons. Cette confirmation écrite de votre part étant exigée par l'article R 823-1 du code de commerce.

Nous restons à votre disposition pour toutes informations complémentaires que vous pourriez souhaiter,

Et vous prions de croire, Monsieur le Président, à l'assurance de nos sentiments les meilleurs et les plus dévoués.

M.XXXXXXX

**Commissaire aux Comptes**

Signataire du mandat

## ANNEXE D'INFORMATIONS SUR LES DDL

A ce jour sont possibles les interventions afférentes aux diligences directement liées prévues par les normes suivantes :

### Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes :

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

Les informations financières sur lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à émettre un rapport d'audit sont relatives :

- à l'entité ;
- ou à une entité contrôlée par celle-ci ou à une entité qui la contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

### Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

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

Les informations financières sur lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à émettre un rapport d'audit sont relatives :

- à l'entité ;

- ou à une entité contrôlée par celle-ci ou à une entité qui la contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

#### Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

Hors les cas prévus expressément par les textes légaux et réglementaires, une entité peut demander au commissaire aux comptes qu'elle a désigné une attestation portant sur des informations particulières.

Le commissaire aux comptes peut délivrer cette attestation si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11-II du code de commerce, la prestation effectuée entre dans les diligences directement liées à sa mission telles que définies par les normes d'exercice professionnel et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées.

Les attestations que le commissaire aux comptes est autorisé à délivrer ne peuvent porter que sur des informations établies par la direction et ayant un lien avec la comptabilité ou avec des données sous-tendant la comptabilité.

Ces informations peuvent être chiffrées ou qualitatives ou porter sur des procédures de contrôle interne de l'entité.

#### Constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

L'entité, en dehors de toute obligation légale, peut avoir besoin de constats résultant de procédures de contrôle spécifiques mises en œuvre sur des sujets déterminés en lien avec les comptes.

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

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

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

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

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

#### Consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

Avant l'arrêté des comptes, le commissaire aux comptes d'une entité peut être amené à délivrer, à la demande de cette dernière, des consultations sur des sujets en lien avec les comptes.

Le commissaire aux comptes peut délivrer des consultations si, conformément aux

dispositions de l'article L. 822-11-II du code de commerce, la prestation entre dans les diligences directement liées à sa mission telles que définies par la présente norme d'exercice professionnel et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées, notamment celles visées à l'article 10 dudit code qui interdisent au commissaire aux comptes :

- de se mettre dans la position d'avoir à se prononcer, dans sa mission de certification, sur des documents, des évaluations ou des prises de position qu'il aurait contribué à élaborer ;
- et de prendre en charge, même partiellement, une prestation d'externalisation.

La consultation permet de donner un avis ou de fournir des éléments d'information. Elle nécessite la mise en œuvre de travaux non requis pour la mission de certification. Les avis peuvent être assortis de recommandations qui contribuent à l'amélioration des traitements comptables et de l'information financière

#### Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entités

Une entité, lorsqu'elle a engagé un processus d'acquisition d'une autre entité, peut avoir besoin de travaux spécifiques portant sur des informations fournies par cette dernière. Elle peut demander à son commissaire aux comptes de réaliser ces travaux, qualifiés de « diligences d'acquisition ».

#### Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprises

Une entité peut avoir besoin, lorsqu'elle envisage de céder une entreprise, de travaux spécifiques portant sur les informations de cette entreprise. Elle peut demander à son commissaire aux comptes de réaliser ces travaux, qualifiés de « diligences de cession ».

#### Consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes portant sur le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Une entité peut solliciter son commissaire aux comptes pour :

- de donner un avis quant à la conformité à un référentiel cible du référentiel de contrôle interne retenu par l'entité, existant ou en cours de mise en œuvre, ou de certains de ses éléments ; ou
- de fournir un support de formation concernant des textes, des projets de texte ou des pratiques contribuant à la bonne compréhension des obligations de l'entité en matière de contrôle interne ; ou
- de fournir aux responsables concernés au sein de l'entité, notamment les responsables comptables et financiers, un document d'analyse sur les conséquences générales ou les difficultés d'application d'un référentiel, d'un texte et/ou de pratiques nouveaux pour l'entité, ou encore de projets de texte relatifs au contrôle interne ou à certains de ses éléments ; ou

- de donner un avis sur les forces et faiblesses d'éléments du contrôle interne en place ; ou
- de donner un avis sur les forces et faiblesses d'éléments du contrôle interne à l'état de projet ou en cours de mise en œuvre par l'entité, dans la mesure où ces éléments sont appelés à contribuer, lorsqu'ils seront finalisés, à l'élaboration d'une information comptable et financière fiable.

#### Prestations relatives aux informations sociales et environnementales entrant dans le cadre des diligences directement liées

Une entité peut souhaiter confier à son commissaire aux comptes une intervention tendant au contrôle ou à la fiabilisation d'informations, dites ci-après informations RSE, sur la manière dont l'entité prend en compte les conséquences sociales et environnementales de son activité ainsi que sur ses engagements sociétaux en faveur du développement durable et en faveur de la lutte contre les discriminations et de la promotion des diversités.

## Budget - temps passé

Il convient de préciser que selon l'article R 823-15 du code de commerce le montant de la vacation horaire est fixé d'un commun accord entre le ou les commissaires aux comptes et la personne contrôlée, préalablement à l'exercice de la mission.

Barème (en k€)	
Montant total du bilan et des produits d'exploitation et des produits hors taxes	Nombre total d'heures de travail
Jusqu'à 305 K€	20 à 35
305 à 760 K€	30 à 50
760 à 1 525 K€	40 à 60
1 525 à 3 050 K€	50 à 80
3 050 à 7 620 K€	70 à 120
7 620 à 15 250 K€	100 à 200
15 250 à 45 735 K€	180 à 360
45 735 à 122 000 K€	300 à 700

Les demandes de dérogation sont à faire en début de mandat et sont reconduites tacitement les exercices suivants, sauf si les conditions d'exécution de la mission ont été sensiblement modifiées.

Lors d'un premier mandat, la demande de dérogation est à faire lors de la phase préalable permettant de déterminer le budget (article R 823-14 du code commerce, anciennement art 123 du décret du 12 août 1969).

En tout état de cause, notre rémunération doit rester en rapport avec l'importance des diligences à mettre en œuvre, compte tenu de la taille, de la nature et de la complexité des activités de la personne dont les comptes sont certifiés, et sans disproportion qui pourrait porter atteinte à notre indépendance. Nous ne pouvons accepter un niveau d'honoraires qui risque de compromettre la qualité de nos travaux.

Une disproportion entre le montant des honoraires perçus et l'importance des diligences à accomplir affecte notre indépendance et notre objectivité (art 31 du code de déontologie).

Nous ne saurions accepter de rémunération pour des prestations autres que celles entrant dans les diligences directement liées à sa mission de commissaire aux comptes (article 25 de la directive européenne 2006/43/C3 et article 32 du code de déontologie).

Nous ne saurions accepter aucune forme de rémunération proportionnelle ou conditionnelle (article 25 de la directive européenne 2006/43/C3 et art 33 du code de déontologie).

Le budget d'honoraires et les conditions de facturation sont mentionnés dans nos lettres de mission conformément aux dispositions du §09 de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission du commissaire aux comptes homologuée par arrêté du garde des sceaux du 14 décembre 2005.

Nos frais de déplacement et de séjour engagés dans l'exercice de nos fonctions sont remboursés par la personne, **sur justification** <sup>18</sup>.

Les associations sont sorties du barème depuis 2005, nous veillons donc pour celles-ci à avoir un niveau d'honoraires en rapport avec l'importance des diligences à mettre en œuvre, compte tenu de la taille, de la nature et de la complexité des activités de l'association concernée, et ce dans le respect des dispositions de l'article 31 du code de déontologie.

## **R – COMPTABILITE**

Seront indexés ici :

- . Plan comptable de l'entreprise
- . Guide comptable professionnel
- . Modalités particulières de comptabilisation
- . Organisation comptable
- . Test sur le logiciel comptable
- . Tableaux d'immobilisations

Derrière cette rubrique seront indexés les documents et feuilles de travail prévues au sommaire « CONTENU » il est à relever que les références comportent dans certains cas une feuille préétablie et dans d'autres cas il suffira d'annoter le support en haut à droite par exemple R7 sur le tableau des Immobilisations.

Il est à noter aussi que l'état des acquisitions, l'état des cessions et l'état des amortissements de l'exercice sont à indexer dans le dossier annuel rubrique CONTROLES CA séquence G.

<sup>18</sup>Article R 823-15 du code de commerce - Le montant de la vacation horaire est fixé d'un commun accord entre le ou les commissaires aux comptes et la personne contrôlée, préalablement à l'exercice de la mission. Les frais de déplacement et de séjour engagés par les commissaires aux comptes dans l'exercice de leurs fonctions sont remboursés par la personne, sur justification.

CLIENT :



CODE

R4

## RENSEIGNEMENTS COMPTABLES

Modalités particulières de comptabilisation :

évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes (NEP 240)

## PROCEDURES DE LA FONCTION COMPTABLE – R5 SYSTEME COMPTABLE

- Le commissaire aux comptes prend connaissance du système comptable pour identifier et comprendre :
  - (a) les principales catégories d'opérations résultant des activités de l'entité,
  - (b) la source de ces opérations,
  - (c) l'organisation de la comptabilité dans les domaines significatifs, la nature des documents justificatifs et le contenu des postes et des rubriques des comptes,
  - (d) l'origine des opérations et événements significatifs jusqu'à leur enregistrement dans les comptes, et
  - (e) le processus d'établissement des comptes ou documents comptables et financiers de synthèse.
- Les contrôles internes relatifs au système comptable permettent de remplir les objectifs suivants :
  - les opérations ne peuvent être effectuées qu'avec une autorisation générale ou particulière de la direction ;
  - toutes les opérations et les événements sont enregistrés rapidement dans la période comptable correspondante afin de permettre la préparation des comptes conformément à un référentiel comptable identifié ;
  - l'accès aux actifs et aux documents comptables n'est possible que sur autorisation de la direction ;
  - les actifs enregistrés sont comparés aux actifs physiques existants à des intervalles réguliers et des mesures appropriées sont prises en cas d'écart constatés.

CLIENT :  CODE R5

**RENSEIGNEMENTS COMPTABLES**

Organisation comptable :

Pour le suivi des livres comptables légaux : voir suivi dans le dossier annuel DA A2LC

## TESTS SUR LE LOGICIEL COMPTABLE - R6

*Le commissaire aux comptes doit conduire une analyse critique des logiciels utilisés<sup>20</sup>, deux cas peuvent se rencontrer :*

*1 / Le logiciel utilisé par l'entreprise n'est pas connu du Cabinet : Les contrôles porteront alors sur les points suivants :*

- cohérence générale en matière de cumuls entre journaux, balance et grand livre,
- test sur une période (mois) : cohérence des enregistrements entre les journaux et le grand livre (surtout en matière de comptes centralisés)
- numérotation chronologique des éditions,
- Impossibilité de modifier une période clôturée,
- contrôle de la fiabilité des transferts d'écritures importées de logiciels associés (ventes, paie,...) et test sur un mois,
- maîtrise par le personnel de l'entreprise des procédures informatiques,
- existence d'une documentation suffisante et d'une assistance externe,
- existence et respect de procédures de sauvegarde et d'archivage satisfaisantes.

*Le commissaire aux comptes apprécie la portée des éventuelles insuffisances relevées et procède par écrit aux observations qui lui semblent nécessaires : compte rendu art L823-16, réserves ou refus de certifier...*

*2/ Le logiciel est connu du cabinet et sa fiabilité n'est pas remise en cause : Le commissaire aux comptes apprécie alors seulement la maîtrise des procédures par l'entreprise et procède aux observations nécessaires.*

*Dans ce cas on veillera à intégrer dans le dossier la fiche technique du logiciel appréhendé par le cabinet.*

CLIENT :  CODE R5

### RENSEIGNEMENTS INFORMATIQUES

INFORMATIQUE :

<sup>20</sup>NEP 315 § 14 Le commissaire aux comptes prend notamment connaissance des éléments suivants :  
... - le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière...



	CLIENT		REFERENCE
XXXXXX	ZZZZZZZZZZ	INFORMATIQUE	R6 - A - 2
DATE	REDACTEUR	VISAS DE REVUE	

METTRE le chiffre 1 dans la colonne concernée

**DOCUMENTATION DE L'INFORMATIQUE DANS L'ENTREPRISE**

**O SUIVANT LA NATURE DU LOGICIEL**

Situer la situation qui correspond le mieux à la situation de l'entreprise :

- L'entreprise utilise en support de sa gestion des progiciels standards et / ou de grande diffusion (comptabilité, paie, gestion des stocks, facturation, etc.)
- L'entreprise a-t-elle l'assurance écrite d'une assistance en cas de contrôle fiscal de la part du prestataire de services ou du distributeur en cas de nécessité ?
- L'entreprise a-t-elle l'assurance du prestataire ou du distributeur que ce dernier conserve bien la documentation, les sources, les procédures de toutes les versions successives des logiciels ?
- L'entreprise s'est-elle assurée de la pérennité de la documentation, des sources et procédures des différentes versions des progiciels en cas de disparition du prestataire ou du distributeur ?
- Pour chacun des progiciels utilisés, l'entreprise dispose-t-elle d'un manuel d'utilisation complet et à jour ?
- Le prestataire ou le distributeur a-t-il souscrit une assurance spécifique ou a-t-il étendu son assurance RCP pour se couvrir de tout manquement de sa part ?

**O CONCLUSION**

OUI	NON	OBSERVATIONS

## S- DOSSIER JURIDIQUE

*Ce chapitre du Dossier Permanent doit permettre à toute personne qui le consulte d'avoir connaissance des principaux actes et contrats qui sont intervenus au cours de la vie de l'entreprise et qui sont encore en vigueur.*

**EXTRAIT K BIS - S1** : Cette pièce équivaut pour l'entreprise à la carte d'identité des individus.

CLIENT :

**JURIDIQUE**

EXTRAIT KBIS

EXTRAIT RCS

ANNONCES LEGALES

ORT

**BAUX - S3** : Le collationnement des baux permettra de s'assurer :

- de la conformité des loyers avec les baux ;
- du respect de la réglementation des baux commerciaux ;
- du respect des procédures pour les baux constituant des conventions. (article L. 225-40 du Code de commerce)

CLIENT :

**BAUX**

CODE

S3

Dénomination du bien :

N° : S3-1

Nom du propriétaire :

adresse du bien :

durée du bail :

DEBUT  
DATE FIN

Conditions générales :

si convention dirigeants  
concernés :

créer lien hypertexte avec S25

## EMPRUNTS / PRETS - S4

Ces tableaux doivent permettre de suivre :  
 . L'échéancier de chacun des emprunts / prêts.  
 . Les garanties liées aux contrats.

CLIENT : [REDACTED] CODE S4

**EMPRUNTS**

---

Dénomination du bien : [REDACTED] N° : S4-1  
 Nom du prêteur : [REDACTED]  
 adresse : [REDACTED]

durée de l'emprunt : [REDACTED] DEBUT [REDACTED]  
 Périodicité : [REDACTED] DATE FIN [REDACTED]  
 N° du contrat : [REDACTED]

Échéances si constantes : [REDACTED] Garantie donnée : [REDACTED]

Conditions générales : [REDACTED]

## ASSURANCES - S5

. Sans pour autant devenir Experts en assurances, nous devons vérifier que l'en-  
 treprise est correctement assurée.

CLIENT : [REDACTED] CODE S5

**ASSURANCES**

---

Organisme assureur : [REDACTED] N° : S5-1  
 capitaux assurés : [REDACTED]  
 adresse de la compagnie : [REDACTED]

durée : [REDACTED] DEBUT [REDACTED]  
 DATE FIN [REDACTED]  
 Prime de base : [REDACTED]

Conditions générales : [REDACTED]

Observations : [REDACTED]

## CREDIT BAIL - S6

- . La connaissance des conditions des contrats s'avère être de première importance pour :
  - . s'assurer de la conformité des redevances avec les contrats ;
  - vérifier les mentions dans les états annexes au comptes annuels ;
  - . s'assurer qu'il s'agit bien d'un contrat de crédit bail et non d'une location longue durée par exemple ;
  - . s'assurer de la comptabilisation de l'acquisition en fin de bail.

CLIENT : [REDACTED] CODE S6

**CONTRATS DE CREDIT BAIL**

---

Dénomination du bien	N° : S6-1
Nom du crédit-bailleur	
adresse du crédit bailleur	valeur HT du matériel
durée du bail :	DEBUT
Périodicité :	DATE FIN
N° du contrat :	valeur de rachat
Echéances si constantes :	
Conditions générales	

---

## DEPOTS & CAUTIONNEMENTS - S7

- . Conserver l'historique pour s'assurer de la récupération par l'entreprise des sommes concernées en fin de contrat.

CLIENT : [REDACTED] CODE S7

**DEPOTS ET CAUTIONNEMENTS**

date	Nom du dépositaire	Nature du dépôt	montant	remboursé le

## FONDS DE COMMERCE - S9

. Le Commissaire aux comptes doit toujours se préoccuper de l'origine du fonds de commerce :

- . pour s'assurer de l'intégrité du patrimoine,
- . pour vérifier la bonne ventilation des éléments corporels et incorporels.

CLIENT : \_\_\_\_\_ CODE S9

**FONDS DE COMMERCE**

---

Désignation du fonds de commerce : \_\_\_\_\_ N° : S9-1

si le fonds de commerce a été créé :  
date de création : \_\_\_\_\_

si le fonds a été acheté :  
date d'achat : \_\_\_\_\_  
autres renseignements au vu de l'acte de l'acquisition : \_\_\_\_\_

nom du précédent propriétaire : \_\_\_\_\_  
prix mentionné dans l'acte : \_\_\_\_\_  
éléments incorporels : \_\_\_\_\_  
éléments corporels : \_\_\_\_\_

si le fonds a été pris en location gérance  
Nom du propriétaire : \_\_\_\_\_  
adresse du bien : \_\_\_\_\_

durée du bail : \_\_\_\_\_ DEBUT \_\_\_\_\_ DATE FIN \_\_\_\_\_

Conditions générales : \_\_\_\_\_

si convention dirigeants concernés : \_\_\_\_\_ créer lien hypertexte avec S25

## ENGAGEMENTS DONNES - S9

. Leur recensement sera précieux pour vérifier la pertinence de l'annexe aux comptes annuels

CLIENT : \_\_\_\_\_ CODE S9

**ENGAGEMENTS**

date	Bénéficiaire	Nature de l'engagement	montant	durée de l'engagement

## EXTRAIT DES STATUTS - S20

. Il est nécessaire de mentionner ici les clauses particulières des statuts, sans pour autant en recopier tous les articles

CLIENT : [REDACTED] CODE S20

### STATUTS

N° article	
	date de constitution (date de signature des statuts)
	raison sociale :
	Forme : Société anonyme
	Capital : €
	nombre de titres :
	Valeur nominale :
	durée de la société : ans
	à compter du : jusqu'au :
	FERMEE
	clôture de l'exercice au :
	Limite d'âge des administrateurs : ans
	Limite d'âge du PDG : ans
	nombre d'actions de garantie :

## ORGANES DE DIRECTION ET DE CONTROLE - S21

Ce chapitre concerne différentes personnes :

- les dirigeants de la société : le commissaire aux comptes, en application de l'article L. 225-26 ou L. 225-73 du Code de commerce, vérifie le respect des dispositions légales concernant les actions dont les administrateurs ou membres du conseil de surveillance doivent être détenteurs

CLIENT : [REDACTED] CODE S21

### DIRECTION

---

#### PRESIDENT

Nom : [REDACTED] 0

adresse : [REDACTED] 0 0

Téléphone : [REDACTED] Fax : [REDACTED]

e-mail : [REDACTED] @ [REDACTED]

si actionnaire nbre actions [REDACTED]

Membre du CA OUI/NON [REDACTED] date de nomination : [REDACTED] date fin de fonctions : [REDACTED]

Contrat de travail OUI/NON [REDACTED]

date de naissance : [REDACTED] à [REDACTED]

Fonctions exercées dans d'autres sociétés

	Société 1	Société 2	Société 3	Société 4	Société 5	Société 6	Société 7
nom de la société	[REDACTED]						
fonction occupée	[REDACTED]						
société liée OUI/NON	[REDACTED]						

---

#### DIRECTEUR GENERAL

Nom : [REDACTED] 0

adresse : [REDACTED] 0 0

Téléphone : [REDACTED] Fax : [REDACTED]

e-mail : [REDACTED] @ [REDACTED]

si actionnaire nbre actions [REDACTED]

Membre du CA OUI/NON [REDACTED] date de nomination : [REDACTED] date fin de fonctions : [REDACTED]

Contrat de travail OUI/NON [REDACTED]

date de naissance : [REDACTED] à [REDACTED]

Fonctions exercées dans d'autres sociétés

	Société 1	Société 2	Société 3	Société 4	Société 5	Société 6	Société 7
nom de la société	[REDACTED]						
fonction occupée	[REDACTED]						
société liée OUI/NON	[REDACTED]						

CLIENT : [REDACTED] CODE S21

### COMMISSAIRES AUX COMPTES

TITULAIRE			
Nom ou raison sociale :	[REDACTED]		
adresse :	[REDACTED]		
Téléphone :	[REDACTED]	Fax :	[REDACTED]
e-mail :	[REDACTED]		
durée du mandat :	6 exercices	nommé le :	[REDACTED]
date de naissance :	[REDACTED]	à	[REDACTED]
SUPPLEANT			
Nom ou raison sociale :	[REDACTED]		
adresse :	[REDACTED]		
Téléphone :	[REDACTED]	Fax :	[REDACTED]
e-mail :	[REDACTED]	@	[REDACTED]
durée du mandat :	6 exercices	nommé le :	[REDACTED]
date de naissance :	[REDACTED]	à	[REDACTED]

## ASSOCIES & ACTIONNAIRES - S22

CLIENT : [REDACTED] CODE S22

### LISTE DES ACTIONNAIRES

Nombre total de titres :		Nombre de titres possédés			%
Nom / Adresse	[REDACTED]	Nue propriété	Usufruit	Plaine propriété	
[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]
TOTAUX DES TITRES DETENUS					

CLIENT :

[REDACTED]

CODE

S23

## EVOLUTION DU CAPITAL ET DES RESERVES

Nombre total de titres :		VARIATION DU CAPITAL			date
Nature de l'opération	[REDACTED]	Nbre titres	Valeur	Montant	
<b>TOTAL</b>					

date	Résultat à affecter	dividendes	Augmentation de capital	RESERVES			Report à nouveau
				LEGALE	PVLT	AUTRES	

## **EVOLUTION DU CAPITAL ET DES RESERVES - S23**

### **\*\* CAPITAL SOCIAL**

Ce tableau reprend l'historique du compte capital indiquant :

- . la date de l'Assemblée Générale Extraordinaire qui a modifié le montant du capital.
- . la nature de l'opération qui a modifié le montant du capital (incorporation de réserves, apport...)
- . la variation en plus ou en moins,
  - . et après chaque opération :
    - le nouveau montant ;
    - le nombre de titres ;
    - la valeur nominale de chaque titre.

### **\*\* RESERVES**

Ce tableau a pour but de suivre l'évolution des différents comptes de réserves et de fonds propres, et de vérifier que cette évolution soit conforme aux décisions des associés et à la loi. Sa mise à jour doit s'effectuer en liaison avec le bénéfice figurant au bilan et permet de noter le montant des bénéfices distribués. Il indique en outre, à tout moment, l'évolution et la composition des capitaux propres de l'Entreprise, en particulier, il permet de suivre la perte éventuelle de plus de la moitié du capital et sa reconstitution.

## EXTRAIT DES PV CONSEILS D'ADMINISTRATION - S24

Ce tableau est destiné à recevoir une synthèse des différents comptes rendus des réunions des organes de gestion.

CLIENT : [REDACTED] CODE S24

### EXTRAITS DES PROCES VERBAUX DU CONSEIL D'ADMINISTRATION

Le registre de délibérations à feuilles mobiles comprend [REDACTED] folios  
cotés et paraphés par [REDACTED] le président du tribunal de commerce de [REDACTED] le [REDACTED]  
date objet et résumé des décisions prises

date	objet et résumé des décisions prises

## EXTRAIT PV ASSEMBLEES - S25

Ce tableau est destiné à recevoir une synthèse des différents comptes rendus d'assemblées.

CLIENT : [REDACTED] CODE S25

### EXTRAITS DES PROCES VERBAUX DES ASSEMBLEES GENERALES

(AGC = assemblée constitutive AGO = assemblée ordinaire AGE = assemblée extraordinaire AGM=assemblée mixte)  
Le registre de délibérations à feuilles mobiles comprend [REDACTED] folios  
cotés et paraphés par [REDACTED] le président du tribunal de commerce de [REDACTED] le [REDACTED]  
date objet et résumé des décisions prises

date	objet et résumé des décisions prises

## EXTRAIT DES REMUNERATIONS & CONVENTIONS - S26

### . TABLEAU REMUNERATIONS

Ce tableau comprend les éléments relatifs à la rémunération des organes de gestion.

### . TABLEAU CONVENTIONS REGLEMENTEES

Ce tableau reprend la date, la nature des conventions, le nom des personnes concernées.

CLIENT :



CODE

S26

## EXTRAITS DES REMUNERATIONS ET CONVENTIONS

### REMUNERATIONS

Identité	date de la décision	durée		Nature
		du	au	

### CONVENTIONS REGLEMENTEES

Identité	date d'autorisation ou de ratification		Nature
	conseil	assemblée	

## IV - LE DOSSIER DE CONTROLE INTERNE

Le commissaire aux comptes prend connaissance des systèmes comptable et de contrôle interne pour planifier sa mission et concevoir une approche d'audit efficace. Il exerce son jugement professionnel pour évaluer le risque d'audit et définir des procédures visant à le réduire à un niveau acceptable faible.

### **Prise de connaissance de l'entité et de son environnement<sup>21</sup>**

Rappel :

12. La prise de connaissance de l'entité permet au commissaire aux comptes de constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et exerce son jugement professionnel pour évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et répondre à ce risque tout au long de son audit.

13. Le commissaire aux comptes prend connaissance :

.../...

– des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit.

### **Prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit**

14. La prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit permet au commissaire aux comptes d'identifier les types d'anomalies potentielles et de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes.

Le commissaire aux comptes prend connaissance des éléments du contrôle interne qui contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble et au niveau des assertions.

Pour ce faire, le commissaire aux comptes prend notamment connaissance des éléments suivants :

- 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

<sup>21</sup>Extrait de la norme d'exercice professionnel « connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes »

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. A 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. A 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.

## Documentation des travaux

21. Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier de travail :

- a) Les principaux éléments des échanges d'informations au sein de l'équipe d'audit, et notamment les décisions importantes prises à l'issue de ces échanges ;
- b) Les éléments importants relatifs à la prise de connaissance de l'entité, y compris de chacun des éléments du contrôle interne dont il a évalué la conception et la mise en œuvre, la source des informations obtenues et les procédures d'audit réalisées ;
- c) Les risques d'anomalies significatives identifiés et leur évaluation au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions ;
- d) Les évaluations requises par la présente norme portant sur les contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité.

22. La manière utilisée par le commissaire aux comptes pour consigner ces informations relève de son jugement professionnel. Il peut s'agir, par exemple, d'une description sous forme narrative, de questionnaires ou encore de diagrammes.

23. La forme et le niveau de détail des informations ainsi consignées dépendent des nombreux éléments propres à l'entité, tels que sa taille, la nature de ses opérations ou encore son contrôle interne, mais également des techniques de contrôle mises en œuvre par le commissaire aux comptes. »

Ce dossier comprend de ce fait :  
Une grille de séparation de fonctions.

CLIENT		REFERENCE							
		SEPARATION DES FONCTIONS							
DATE		REDACTEUR				VISAS DE REVUE		EXERCICE	
<b>PERSONNES</b>									
		<i>PDG Mr ou Mme .....</i>		<i>DG Mr ou Mme .....</i>		<i>Comptable Mr ou Mme .....</i>		<i>Cabinet d'expertise comptable .....</i>	
<b>COURRIER</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ouverture</li> <li>- enregistrement</li> <li>- lecture</li> </ul>								
<b>VENTES</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- acceptation des commandes</li> <li>- bon d'expédition</li> <li>- facturation</li> <li>- contrôle facturation</li> <li>- avoirs</li> <li>- comptabilisation</li> <li>- endos des règlements</li> <li>- remises de chèques</li> <li>- enregistrement règlements</li> </ul>								
<b>ACHATS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- autorisation de commandes</li> <li>- bons de commandes</li> <li>- bons de réception</li> <li>- contrôle réception</li> <li>- contrôle facturation</li> <li>- bon à payer</li> <li>- établissement règlements</li> <li>- signature règlements</li> <li>- comptabilisation</li> </ul>								
<b>BANQUE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- comptabilisation</li> <li>- rapprochements</li> <li>- signature</li> </ul>								
<b>CAISSE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- brouillard</li> <li>- espèces</li> <li>- comptabilisation</li> <li>- autorisations</li> </ul>								
<b>PAIE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- éléments de base</li> <li>- bulletins</li> <li>- livre de paie</li> <li>- règlement de la paie</li> <li>- comptabilisation</li> </ul>								
<b>La séparation des fonctions vous paraît-elle satisfaisante ?</b>									

- Une analyse des procédures administratives et comptables sur :
    - La gestion de l'entreprise ;
    - La comptabilité ;
    - Le contrôle de l'activité ;
    - L'informatique/Système d'information.
- La comptabilité analytique d'exploitation  
La protection des locaux  
Les assurances  
Le courrier  
La fonction trésorerie  
La fonction achats et suivi des fournisseurs  
La fonction ventes et suivi des clients  
La fonction stocks et suivi des inventaires  
La fonction Immobilisations et suivi des investissements  
La fonction Personnel et suivi des ressources humaines

Toutes ces feuilles doivent faire l'objet de conclusions découlant des constats effectués.

On notera que la feuille CI-RA-0-1 traite particulièrement de la prise en considération de fraudes lors de l'audit des comptes (NEP 240).

Retenons à titre d'exemple le seul cycle A (pour les autres se référer au fichier excel DA).

CLIENT		REFERENCE				
		ORGANISATION GENERALE				
DATE	REDACTEUR	VISAS DE REVUE				
		REF FT				
		Nom des personnes	OUI	NON	N/A	OBSERVATION

**METTRE le chiffre 1 dans la colonne concernée**

[Remplir la grille de séparation des fonctions](#)

**O GESTION DE L'ENTREPRISE**

- . Existe-t-il des procédures écrites ?
- . L'entreprise établit-elle des budgets ?
- . L'entreprise établit-elle des comptes de résultats prévisionnels ?
- . Si oui les écarts prévisions/réalisations sont-ils analysés ?
- . Existe-t-il un tableau de bord ?
- . Y-a-t'il une personne, autre que dirigeant, ayant une délégation de pouvoir importante ?

**O COMPTABILITE**

- . Le chef comptable exerce-t-il seulement des fonctions comptables ? (autres fonctions par ex. : chef du personnel, secrétaire général...)
- . Le personnel comptable a-t-il une formation appropriée ?
- . Les écritures d'opérations diverses sont elles préparées en interne ?
- . La comptabilité est-elle à jour ?
- . Y a-t-il un plan comptable conforme ?
- . la périodicité des balances est-elle mensuelle ?
- . Des situations intermédiaires sont-elles établies au moins tous les 3 mois ?

**O CONTRÔLE DE L'ACTIVITE**

- . La direction est-elle régulièrement informée :
  - de la valeur du carnet de commandes clients ?
  - de l'en cours clients ?
  - de la durée du crédit clients ?
  - des retards de règlement ?
- . La direction est-elle régulièrement informée :
  - du carnet de commandes fournisseurs ?
  - de l'encours fournisseurs ?
  - de la durée des crédits fournisseurs ?
  - la valeur des stocks à rotation lente ou insuffisante ?

**O INFORMATIQUE**

- . Au cas où l'informatique fait partie du système comptable, les contrôles sur les aspects suivants sont-ils suffisants :
  - Installation ?
  - Organisation ?
  - Conception analyse programmation ?
  - Exploitation ?
  - Sécurité risques assurances ?

**O COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION**

- . L'entreprise tient-elle une comptabilité analytique ?
- . Cette comptabilité est-elle intégrée à la comptabilité générale ?
- . Si non, les deux comptabilités sont-elles régulièrement rapprochées ?
- . Cette comptabilité analytique permet-elle d'obtenir des informations sur les marges par produit ou famille de produit ?
- . Les clefs de répartition des charges indirectes sont-elles adaptées à la nature des charges ?

CLIENT		ORGANISATION GENERALE			REFERENCE	
					CI - A - 0 - 2	
DATE	REDACTEUR	VISAS DE REVUE				
		REF FT Nom des personnes	OUI	NON	N/A	OBSERVATION
<b>O PROTECTION DES LOCAUX, ASSURANCES</b>						
. Les moyens matériels de protection sont-ils suffisants pour :						
L'accès aux locaux ?						
L'accès aux stocks ?						
La sécurité des immobilisations, valeurs... ?						
. La politique générale sur les risques à couvrir par les assurances						
a-t-elle été définie par la direction ?						
. Les assurances sont-elles revues périodiquement par la direction ?						
. Les assureurs sont-ils mis en concurrence ?						
<b>O COURRIER</b>						
- ouverture						
- enregistrement						
- lecture						
<b>O SYNTHESE</b>						
. Points forts						
. Points faibles						
. Conclusion						

Pour l'approche par les risques un onglet spécifique CIR a été créé :

	CLIENT		REFERENCE
		DETECTION RISQUES	CIR - A - 0 - 1
DATE	REDACTEUR	VISAS DE REVUE	

**METTRE le chiffre 1 dans la colonne concernée**  
REPONDRRE A CHAQUE QUESTION

	<u>Oui</u>	<u>Non</u>
Facteurs de risque de fraudes relatifs à la préparation de comptes ne donnant volontairement pas une image fidèle	-	-
Direction et environnement de contrôle		
. Partie importante de la rémunération de la direction liée au résultat		
. Importance excessive accordée à la valeur de l'entité ou à son résultat		
. Engagement vis à vis des tiers à tenir des prévisions irréalistes		
. Tendance à minorer les résultats publiés pour des raisons fiscales		
. Communication inefficace sur les valeurs et sur l'éthique		
. Absence de mise en œuvre de contrôles significatifs par la direction		

. Absence de correction en temps utile de  
faiblesses significatives de contrôle interne

. Personnel non motivé ou incompetent  
dans des fonctions-clés de l'entreprise

Participation excessive des dirigeants  
non financiers aux choix comptables

Relations tendues entre la direction et le  
Commissaire aux comptes

Gouvernement d'entreprise peu structuré,  
inefficace ou sans contre-pouvoir

-  
Secteur d'activité de l'entité

. Vive concurrence ou marché conduisant  
à une chute des marges commerciales

. Secteur d'activité en déclin

. Changements dans le secteur d'activité  
entraînant vulnérabilité ou obsolescence

Opérations et structure financière

. Pression importante pour obtenir  
des financements complémentaires

. Estimations significatives basées sur  
des jugements subjectifs ou des incertitudes

. Transactions significatives avec des  
parties liées inhabituelles ou non auditées

. Endettement anormalement lourd et  
capacité de remboursement fragile

.Endettement anormalement lourd et  
capacité de remboursement fragile

. Situation financière fragile alors que la  
direction a personnellement garanti des  
dettes significatives de l'entité

Facteurs de risque de fraudes relatifs  
à des détournements d'actifs

Degré d'exposition des actifs aux risques  
de détournement

. Importantes sommes en espèces en caisse  
ou utilisées

. Nature des stocks tels que articles de  
petite taille associés à une valeur importante  
et une forte demande

. Existence d'actifs très liquides

. Immobilisations constitué de biens  
de petite taille, facilement négociable et sans  
identification de propriétaire

Fraudes liées aux contrôles

. Manque de surveillance de la direction

. Absence de sélection des candidats aux  
postes ayant accès aux actifs sensibles

. Suivi comptable insuffisant des actifs  
susceptibles d'être détournés

. Séparation des tâches insuffisante		
. Absence de système d'autorisation préalable et d'approbation des opérations		
. Faible protection des espèces, titres, Stocks ou immobilisations		
. Absence d'une documentation appropriée des opérations		
. Absence de prise de congés des employés qui remplissent des tâches de contrôle-clé.		

Conclusion :

**Risque liés à l'activité :**

. Risque de Marché	Elevé	Moyen	Faible
. Risque sur une ou plusieurs catégories d'opérations en particulier			
Nature ?	Elevé	Moyen	Faible
Nature ?	Elevé	Moyen	Faible

**Risque de fraudes :**

. Fraude aux états financiers	Elevé	Moyen	Faible
. Détournements d'actif	Elevé	Moyen	Faible
<u>Le manque de séparation de fonction constitue des éléments susceptibles de</u>	Elevé	Moyen	Faible

GLOBALEMENT LE RISQUE EST



L'addition des chiffres 1 dans les colonnes appropriées donne une pré-réponse dans les cases rouges ou vertes

**Cette pré-conclusion est proposée suivant les indications remplies par le chiffre 1 dans la colonne concernée : elle est bien évidemment à corroborer par le jugement professionnel du commissaire aux comptes.**

**Pour une analyse des risques détaillée on pourra se reporter utilement aux outils du pack PE.**

## V – LE DOSSIER DE L'EXERCICE

### CONTENU DU DOSSIER DE L'EXERCICE : 3 rubriques GA CA JA

#### «GA SYNTHÈSE DE L'EXERCICE »

Derrière cet intercalaire «SYNTHÈSE» on trouve les éléments de lancement et de supervision de la mission et les éléments de suivi de l'élaboration du produit fini :

Points en suspens	GA1
Compte rendus d'entretiens	GA2
Note de synthèse	GA3
Comptes annuels	GA4
Le plan de mission	GA5
Planning d'intervention	GA6
Synthèse des temps passés	GA7
courrier éléments d'inventaire	GA8
Écritures d'inventaire (OD)	GA9
Programme de travail	GA10

#### « CA CONTROLES »<sup>11</sup>

Régularité formelle A Trésorerie / financement B Achats / fournisseurs C Charges externes D Ventes / clients E Stocks F Immobilisations G Personnel H État I Capitaux - Provisions J Autres comptes K Examen critique L Annexe M	CONTENU DE CHAQUE SEQUENCE : . des feuilles maîtresses . des feuilles de travail Standards : pour tous les dossiers Spécialisées : pour certains dossiers, certains travaux Spécifiques : particulières au dossier LES OPERATIONS DE CONTROLE DES COMPTES . Justification des comptes . Rapprochements avec les pièces justificatives ou contrôles sur pièces . Contrôle de vraisemblance . Observation physique . Confirmation directe . Contrôles de substance
---	--

<sup>22</sup>Rappel : Par souci de productivité (utilisation de l'outil informatique, collecte des travaux de l'expert-comptable) nous avons retenu une structure par catégories d'opérations avec le même ordonnancement que les dossiers de présentation des comptes annuels

## « JA VERIFICATIONS SPECIFIQUES »

- . Documents juridiques annuels de la société
- . Avis juridiques
- . Rapports

## **BUTS DU DOSSIER DE L'EXERCICE**

Le dossier de l'exercice doit être :

- . l'outil de révision de l'entreprise, permettant de mener à bien la mission d'Audit ;
- . l'outil qui facilite le travail en équipe, par la transmission rapide des données et le transfert de responsabilités entre les différents intervenants sur le dossier.

## **OBJECTIFS DU DOSSIER DE L'EXERCICE**

- . Apprécier le contrôle interne
- . Collecter les informations de l'exercice
- . Collecter les faits marquants de l'exercice
- . Procéder à des travaux de contrôle sur les comptes
- . Contrôler les comptes annuels
- . Et parallèlement collecter les renseignements nécessaires aux vérifications spécifique.
- . Faire la synthèse en fin de mission
- . Établir le rapport de certification des comptes et du bon accomplissement des vérifications spécifiques.

## **PRINCIPES GENERAUX D'UNE MISSION D'AUDIT DES COMPTES**

. Conformément à l'article L.823-9 1er aliéna du Code de commerce, « les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice ».

. Pour ce faire nous devons :

Respecter les textes et avoir un esprit critique

Obtenir une « assurance raisonnable » que les comptes pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives

Prendre la mesure du risque d'audit et de l'étendue des travaux.

(NEP 200 « Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes »)

. Tout au long de son audit des comptes, le commissaire aux comptes collecte des éléments qui lui permettent d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes :

Définition

. Assertions : critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes

Les éléments collectés comprennent des informations recueillies :

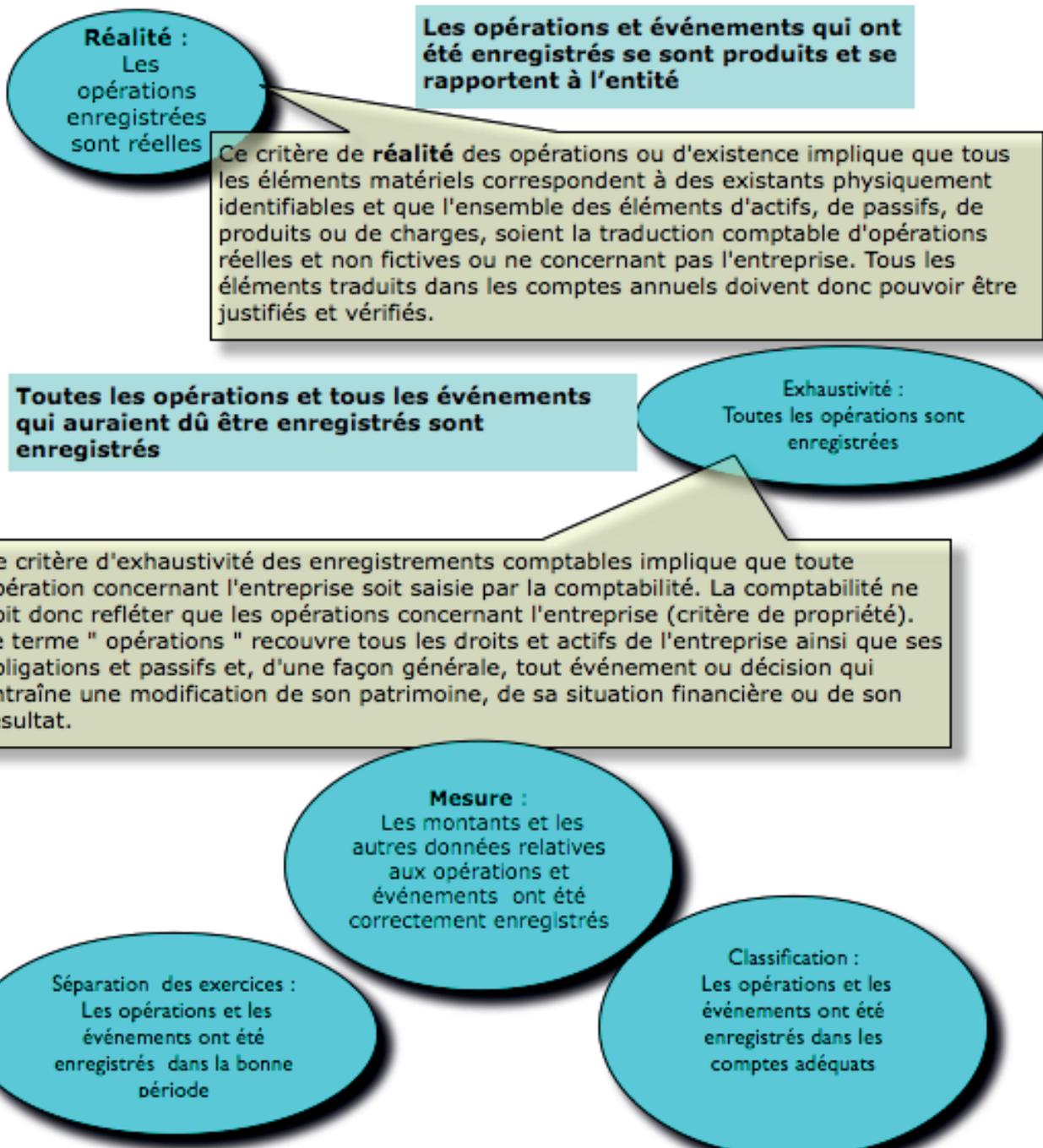
. Au cours de l'audit

. Au cours des audits sur les exercices précédents

Dans le cadre de l'acceptation ou de maintien de la mission

- . Ces éléments apportent des éléments de preuves ou de présomptions quant au respect d'une ou plusieurs assertions...
- . ... le commissaire aux comptes garde son esprit critique..

## NEP 500 « caractère probant des éléments collectés » § 9 ASSERTIONS CONCERNANT LES FLUX D'OPERATIONS ET EVENEMENTS SURVENUS AU COURS DE LA PERIODE



## NEP 500 « caractère probant des éléments collectés » § 9

### ASSERTIONS CONCERNANT LES SOLDES DES COMPTES EN FIN DE PERIODE

**Existence :**  
Les actifs et les passifs existent

**Droits et Obligations :**  
L'entité détient et contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité

**Exhaustivité :**  
Tous les actifs et les passifs qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été

**Evaluation et imputation :**  
Les actifs sont inscrits dans les comptes pour des montants appropriés et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation sont correctement enregistrés

### ASSERTIONS CONCERNANT LA PRESENTATION DES COMPTES ET LES INFORMATIONS FOURNIES DANS L'ANNEXE

**Réalité des Droits et Obligations :**  
Les événements, les transactions et les autres éléments fournis se sont produits et se rapportent à l'entité.

**Exhaustivité :**  
Toutes les informations relatives à l'annexe des comptes requises par le référentiel comptable ont été fournies

**Présentation et intelligibilité :**  
L'information financière est présentée de manière appropriée, et les informations données dans l'annexe sont clairement présentées.

**Mesure et évaluation :**  
Les informations financières et les autres informations sont données fidèlement et pour les bons montants

Les éléments collectés peuvent l'être :

- ✓ Par inspection des enregistrements ou des documents
- ✓ Par inspection des actifs corporels
- ✓ Par l'observation physique
- ✓ Par des demandes d'information
- ✓ Par vérification d'un calcul
- ✓ Par ré-exécution de contrôles effectués par l'entité

- ✓ Par des procédures analytiques
- ✓ Par corrélations
- ✓ Par l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

## LA REDACTION DES FEUILLES DE TRAVAIL

Les feuilles de travail établies par le commissaire aux comptes ou ses collaborateurs doivent remplir certaines conditions de forme dont l'objectif est de faciliter leur classement et une meilleure lisibilité des dossiers de travail.

### A - Identification des feuilles de travail

Elle est facilitée par l'utilisation de feuilles standards comportant un bandeau pré-imprimé ou pré-rempli informatiquement. Les mentions permettant l'identification sont contenues dans ce bandeau qui comporte :

- le nom de l'entreprise,
- la date de clôture de l'exercice contrôlé,
- les initiales ou le nom de la personne ayant préparé la feuille de travail,
- la date de préparation,
- une référence de classement,
- un titre.

Lorsque des documents de l'entreprise sont utilisés, les mêmes informations doivent être reportées ou le document agrafé sur une feuille standard.

### B - Contenu des feuilles de travail

Les feuilles de travail doivent être suffisamment claires et précises pour être compréhensibles non seulement par la personne ayant effectué le travail mais également par celles qui le supervise. Elles doivent comporter :

- une description précise de l'objectif du contrôle effectué (par exemple : contrôle des encaissements postérieurs à la clôture),
- l'identification des documents utilisés et/ou des personnes auprès desquelles l'information a été obtenue,
- une description des travaux effectués généralement matérialisée par l'utilisation d'un code de pointage,
- une conclusion qui doit clairement exposer si l'objectif recherché a été atteint. Les conclusions partielles sur chaque feuille de travail permettent de tirer la conclusion finale sur un compte ou groupe de comptes. L'enchaînement logique des conclusions par rubrique permet de fonder l'opinion sur les comptes annuels.

Il existe différentes feuilles de travail :

- Les feuilles standards qui sont utilisées pour les divers travaux de contrôle.
- Les feuilles de travail spécialisées pour consigner des informations ou travaux dans un cadre préétabli. On peut distinguer dans cette catégorie :
  - . Les feuilles de regroupement, par exemple :

- \* synthèse de la mission,
- \* feuille d'évaluation du système,
- \* synthèse de la confirmation directe ;
- . Les feuilles d'analyse et de contrôle utilisées pour le dossier de l'exercice ou le dossier permanent, par exemple :
  - \* feuille de dépouillement des confirmations directes,
  - \* extraits des statuts ou des procès-verbaux d'assemblées ou de conseils.
- Les questionnaires et listes aide-mémoire.

## V-1 ZONES DE RISQUES - POINTS D'IMPORTANCE SIGNIFICATIVE

Nous déterminons les zones de risques par une prise de connaissance approfondie de l'entité audité ainsi que de son secteur d'activité, que nous consignons dans nos dossiers permanents et actualisons en permanence : les points d'importance significative sont repris tout naturellement dans le dossier de l'exercice audité. Nous mettons en œuvre des procédures analytiques conformément à la NEP 520.

Les travaux à effectuer et les diligences à mettre en œuvre sont décrits pour l'essentiel dans la norme d'exercice professionnel **NEP 330** :  
« PROCÉDURES D'AUDIT MISES EN ŒUVRE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES À L'ISSUE DE SON ÉVALUATION DES RISQUES »

Après avoir pris connaissance de l'entité et évalué le risque d'anomalies significatives dans les comptes, nous adaptons notre approche générale, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit nous permettant de fonder notre opinion sur les comptes.

En réponse à notre évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble, nous adaptons notre approche générale de la mission. Nous pouvons notamment pour ce faire :

- affecter à la mission des collaborateurs plus expérimentés ou possédant des compétences particulières ;
- recourir à un ou des experts ;

- renforcer la supervision des travaux ;
- introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité pour l'entité dans les procédures d'audit choisies ;
- apporter des modifications à la nature, au calendrier ou à l'étendue des procédures d'audit. Ainsi, par exemple, s'il existe des faiblesses dans l'environnement de contrôle, nous pouvons choisir :
  - de mettre en œuvre des contrôles de substance plutôt que des tests de procédures ;
  - d'intervenir plutôt après la fin de l'exercice qu'en cours d'exercice ; ou
  - d'augmenter le nombre de sites à contrôler.

### **Nous veillons aussi à appliquer la NEP 320 RELATIVE AUX ANOMALIES SIGNIFICATIVES ET AU SEUIL DE SIGNIFICATION**

Pour évaluer le risque d'anomalies significatives, par leur montant, dans les comptes et déterminer la nature et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre à l'issue de cette évaluation, nous utilisons un seuil de signification, seuil au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés.

Nous avons paramétré dans nos fichiers un seuil standard par nature dont la formule doit être modifiée en fonction des spécificités de l'entreprise auditée : la détermination du seuil de signification relève du jugement professionnel.

## V-2 ORIENTATION ET PLANIFICATION DE LA MISSION

« Tout au long de ses travaux, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel, notamment pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre... »

### Prise de connaissance

La prise de connaissance est formalisée dans nos dossiers permanents. Cette prise de connaissance doit être actualisée chaque année avant la mise à jour du plan de mission : la note d'orientation va reprendre la synthèse que le commissaire aux comptes va retenir de cette prise de connaissance pour le développement de sa mission pour l'exercice.

### Plan de mission

Les conséquences de la prise de connaissance sont traduites dans le plan de mission.

Le plan de mission décrit l'approche générale des travaux d'audit et leur étendue. Il comporte l'identification des risques et des transactions significatives, le choix des procédures à examiner, la prise en compte de l'utilisation de l'informatique, la détermination du seuil de signification... Il est suffisamment détaillé pour guider la préparation du programme de travail.

Cette note est rédigée par le signataire, dans les cas exceptionnels où cette note est rédigée par un collaborateur, il convient que le signataire l'approuve formellement.

Il convient de préciser que tout ceci est décrit dans l'article R 823-11 du code de commerce :

« Les travaux du ou des commissaires aux comptes font l'objet d'un plan de mission et d'un programme de travail annuels, établis par écrit, qui tiennent compte de la forme juridique de la personne, de sa taille, de la nature de ses activités, du contrôle éventuellement exercé par l'autorité publique, de la complexité de la mission, de la méthodologie et des technologies spécifiques utilisées par le ou les commissaires aux comptes.

Le plan de mission décrit l'approche générale des travaux.../ ... »

En se conformant aux prescriptions de la NEP 300 relative à la planification de l'audit, et en arrêtant un seuil de signification conformément à la NEP 320

CLIENT		CODE	GA 5
		FOLIO	1 / 2
EXERCICE	FAIT PAR	DATE	/ /
		Visa du Commissaire aux Comptes	
		le / /	
<b>PLAN DE MISSION (cf NEP300)</b>			
Seuil de signification :	K euros	<u>CF NEP 320</u>	
Résultat courant avant impôt			
Situation nette -			
A l'issue de notre évaluation des risques conformément à la N° 330 et à la prise de connaissance de l'entité et de son environnement conformément à la NEP 15 consignée dans notre dossier permanent aux rubriques Q et R, nous avons arrêté le plan de mission ci-dessous :			

## CONTENU TYPE D'UN PLAN DE MISSION

### I. PRESENTATION DE L'ENTREPRISE

- Dénomination
- Structure
- Historique
- Activité et comparaison avec les concurrents
- Localisations
- Noms à connaître
- Date de clôture

### II. INFORMATIONS COMPTABLES

- Budgets et comptes prévisionnels
- Réalisations, comparaisons pluriannuelles
- Particularités du système comptable
- Principes comptables suivis

### III. DEFINITION DE LA MISSION

- Nature de la mission (comptes annuels, consolidés, documents prévisionnels, ...)
- Autres auditeurs et confrères

#### IV. SYSTEMES ET DOMAINES SIGNIFICATIFS

- Seuil de significations
- Fonctions et comptes significatifs
- Zones de risques identifiées
- Contrôles significatifs sur lesquels le commissaire aux comptes peut s'appuyer

#### V. ORIENTATIONS DU PROGRAMME DE TRAVAIL

- Appréciation du contrôle interne : quelles fonctions
- Travaux particuliers
- Confirmations directes
- Inventaires physiques
- Assistance de spécialistes (informatique, fiscal, etc.)
- Documents à obtenir

#### VI. EQUIPE ET BUDGET

#### VII. PLANIFICATION

## Planification

Une planification suffisante est effectuée pour chaque dossier et suivie tout au long de la mission.

La planification traite des éléments suivants :

CLIENT			CODE	GA 5
			FOLIO	2 / 2
EXERCICE	FAIT PAR	DATE		
			Via du Commissaire aux Comptes	
			le .. / .. / .....	
<b>PLANIFICATION DES TRAVAUX</b>				
en cours d'année :	Mise à jour du contrôle interne examen de situations Intermédiaires			
	31 décembre 2007 au plus tard assistance à l'inventaire			
	30 mars 2008 au plus tard réception des comptes annuels			
	14 mai 2008 au plus tard conseil d'administration			
	13 juin 2008 au plus tard production des rapports			
	28 juin 2008 au plus tard assemblée générale			
			Nombre d'heures	
Validation de la prise de connaissance et du contrôle interne :				0
Assistance à l'inventaire :				0
en profiter pour préparer les circularisations	Banques			0
	Clients			0
	Fournisseurs			0
Reception des comptes annuels :				0
Saisir balances & édition balances par cycles et de l'examen analytique				0
Programmer les visites :	Expert-comptable	+ révision		0
	Client	+ révision		0
supervision du dossier de révision				0
Assistance au conseil d'administration :				0
Contrôle du rapport de gestion et des documents juridiques autres				0
Assistance à l'assemblée générale:				0
Honoraires - Déclaration d'activité -Archivage du doss				0
<b>BUDGET TOTAL DES TEMPS</b>				<b>0</b>

## Programme de travail

Sur chaque entité, un programme de travail général est établi en tenant compte : des orientations de l'approche d'audit définies dans le plan de mission, des conclusions de l'examen du contrôle interne.

En tout état de cause, si nous choisissons de ne pas nous appuyer sur le contrôle interne, cette position doit être reflétée dans l'étendue du contrôle des comptes.

« Il convient de préciser que tout ceci est décrit dans l'article R 823-11 du code de commerce :

« .../...Le programme de travail définit la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires, au cours de l'exercice, à la mise en œuvre du plan, compte tenu des prescriptions légales et des normes d'exercice professionnel, il indique le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences et les honoraires correspondants.

## Modifications en cours de mission

La planification constitue un processus qui se poursuit tout au long de la mission du fait de l'évolution des circonstances ou de résultats inattendus des procédures d'audit. Les motifs des modifications importantes apportées sont consignés dans les dossiers de travail.

« Tout au long de ses travaux, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel, notamment pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre... »

## Programme de travail standardisé à partir des comptes

Ci-après un programme de travail type par séquence adaptable à la PME PMI auditée.

Il convient de noter que ce programme de travail est rédigé de telle sorte que toute réponse négative doit attirer l'attention de l'auditeur sur des anomalies potentielles.

En ce qui concerne les balances par séquence, les paramètres retenus sont ceux proposés par le pack PE de la CNCC (les cycles C & D étant regroupés en une seule balance pour les 2 cycles) : les balances et l'examen analytique peut ainsi être effectué à partir des programmes informatiques que les cabinets utilisent pour l'expertise comptable.

Pour éditer les balances par cycles on pourra utiliser le produit informatique du cabinet utilisé pour les dossiers de révision des dossiers d'expertise comptable ou prendre le fichier excel du pack PE (A4.1 feuilles des variations par cycles).

Les questions que l'auditeur doit se poser utilisent le même référencement que les séquences de l'expert-comptable mais son ordre d'utilisation n'est bien sûr pas le même :

En effet le dossier de contrôle des comptes proposé par l'ordre des experts-comptables a été conçu pour un intervenant pour un dossier dans un ordre logique, sachant qu'une préparation rationnelle des comptes annuels suppose que le travail soit fait de la séquence A à la séquence M, sans avoir à quelques exceptions près besoin de revenir en arrière :

- La séquence A permet de s'assurer de la régularité formelle et entre autres des égalités arithmétiques incontournables des cumuls Débits crédits journaux balances grands livres, puis de s'assurer dans la séquence B que toutes les opérations financières sont bien comptabilisées et que les états de rapprochements sont justes et vérifiés, puis dans la séquence C que toutes les factures fournisseurs sont bien comptabilisées contrôle rendu plus facile par l'assurance que toutes opérations financières sont bien comptabilisées...
- Les achats et charges externes sont ensuite examinées en séquences C & D d'autant plus facilement que la comptabilisation des factures a été précédemment vérifiée
- Ensuite la séquence E procédera de la même logique pour les clients et les ventes
- Et la séquence F pour les stocks et travaux en cours, dernière composante de la marge brute

Alors que le commissaire aux comptes va décider dans son plan d'intervention dans quel ordre doivent s'effectuer les interventions, par exemple : assistance aux inventaires, circularisations, contrôles des comptes sur les séquences estimés à risques, etc...

Les questionnaires comportent d'abord les questions que se pose l'expert-comptable dans le cadre sa mission de préparation des comptes annuels, de ce fait le commissaire aux comptes peut exploiter plus rapidement ses travaux, et ensuite les questions relatives à la collecte d'éléments probants qui sont du ressort du commissaire aux comptes, questions que l'expert-comptable ne se pose généralement pas dans le cadre d'une mission de présentation des comptes annuels.

## EXEMPLE DE PROGRAMME DE TRAVAIL

A partir du fichier excel DA rubrique CA FTQ le commissaire aux comptes ayant indiqué en fonction de l'existence de comptes sur N ou sur N-1 les comptes existants une liste de question sera proposée : il appartient au commissaire aux comptes de rajouter ou de supprimer toute question en fonction de son jugement professionnel.

Le questionnaire se présente ainsi :

	Sur N ou N-1
Tapez 0 pour Oui et 1 pour Non	
L'entité a-t-elle recours aux services d'un expert-comptable fiable ?	0
Dispose t on d'une comptabilité à jour de plus de 3mois sur N+1 ?	0
S'agit-il d'une société ?	0
S'agit-il d'une société soumise à l'IS ?	0
S'agit-il d'une SAS ?	0
la Société fait-elle partie d'un groupe ?	0
la Société emploie-t-elle plus de 50 salariés ?	1
131	0
16	0
20	0
21	0
23	0
26ou27	0
274	0
275	0
31	0
32	0
33	0
4457	0
471	0
50	0
51	0
53	0
59	0

58	0
604 ou 605	0
60631	0
611	0
612	0
613	0
615	0
6211	0
622	0
623	0
641	0
775	0
CLOTUR E	31/12/2013

VOUS AVEZ TERMINE LA SAISIE, VOUS POUVEZ ENSUITE ADAPTER LE PROGRAMME DE TRAVAIL PAR CATEGORIES D'OPERATIONS EN AJOUTANT SUPPRIMANT OU MODIFIANT, EN FONCTION DU PLAN DE MISSION ARRETE EN GA5

[PROGRAMME DE TRAVAIL cf NEP300](#)

Exemple ci-après de programme de travail sur le cycle A :

CLIENT		REFERENCE			
2014001	DUEIDON	REGULARITE FORMELLE		A - 0 - 1	
DATE	REDACTEUR	VISAS DE REVUE		EXERCICE	
				31/12/2013	
<b><u>PROGRAMME DE TRAVAIL cf NEP300</u></b>					
<i>Objectif : s'assurer de la régularité tout en prenant la dimension des difficultés éventuelles de la révision :</i> <i>Régularité : au plan formel du code de commerce &amp; du CGI</i> <i>Régularité : au plan des procédures de validation des écritures et des pièces</i>		REFERENCE	OUI	NON	OBSERVATIONS
		FT			
O SUPPORTS					
- dossier de l'expert-comptable					
O NATURE DES TRAVAUX					
- Vérification que les comptes d'attente sont soldés					
- Contrôle par épreuve de la régularité des enregistrements comptables					
Achats		A1A			
Ventes		A1V			
Banque		A1B			
Caisse		A1C			
- Tests sur le logiciel comptable (actualisation éventuelle)		R6			
- Contrôle de la tenue des livres légaux					
en matière comptable et fiscale		A2LC			
en matière sociale		A2LP			
- Existence document évaluation des risques (MAJ DP)					
- contrôle des opérations diverses de clôture					
- Rapprochement Grand-livre/Balances/Journaux en soldes et masses					
(comptabilité générale/comptabilité auxiliaire)		A3			
		A4			
		A5			
		A6			
- Vérifier la mise à jour de la lettre de mission					
- A-t-on un exemplaire de cette lettre signée dans notre dossier permanent					
O CONCLUSION					
		A00			

Tous les cycles font bien sûr l'objet d'un questionnaire plus ou moins approfondi

Bien évidemment du programme de travail découleront les feuilles de travail à utiliser, un grand nombre figure dans la bibliothèque donnée dans le fichier excel DA : plus d'une soixantaine !

On n'utilisera que les feuilles demandées du fait du programme de travail, complétées éventuellement de feuilles de travail spécifiques, les onglets correspondants aux feuilles non utilisables seront supprimés dès le début des travaux.

Enfin, pour compléter la panoplie des outils on pourra utiliser les supports proposés par la CNCC,  
notamment :

ceux sous word du pack PE (lettres type) entre autres :

lettre au prédécesseur

Déclaration d'indépendance

Compte rendu préalable de mise en oeuvre des contrôles

Demandes de confirmation des tiers

Compte rendu de l'audit des comptes

Déclarations de la direction

.../...

et ceux sous excel notamment :

A4.1 feuilles des variations par cycles (très complémentaire avec le programme de travail de notre DA)

## V-3 FICHES DE DILIGENCES SUR LES ZONES DE RISQUES SELECTIONNEES

En matière de contrôle interne, dans tous les cas nous procédons à la prise de connaissance des procédures.

Une documentation des travaux de l'expert-comptable, retenus pour la certification, doit figurer dans le dossier de contrôle. Il ne s'agit pas, bien entendu, de photocopier l'ensemble du dossier de l'expert-comptable mais il convient d'indiquer :

- . la base et la nature des contrôles effectués par l'expert-comptable<sup>26</sup>,
- . les remarques principales qui en découlent,
- . les conclusions qui en ont été tirées.

Notre documentation doit être suffisante notamment sur les postes :

- . des dépréciations de créances douteuses,
- . des dépréciations pour stock à rotation lente ou détérioré,
- . de passifs pour risques et charges,
- . des dépréciations liées aux filiales et participations : titres et créances.
- ‡. bilan éventuellement.

En matière de confirmations directes, lorsque cette procédure n'est pas utilisée nous justifions la position prise dans le plan de mission et mettons en œuvre des contrôles suffisants pour valider le poste. Lorsqu'aucune validation n'est possible, nous envisageons d'intégrer ce point dans les déclarations de la direction.

Lorsque nous utilisons cette procédure nous le faisons dans le respect des NEP :  
La NEP 505 « demande de confirmation des tiers » <sup>27</sup>

La NEP 500 « caractère probant des éléments collectés »

<sup>26</sup>Une copie de la lettre de mission de l'expert-comptable peut également être jointe au dossier

<sup>27</sup>(J.O n° 302 du 30 décembre 2006 page 20082 texte n° 62) : Arrêté du 22 décembre 2006 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux demandes de confirmation des tiers - NOR: JUSC0621004A

## V-4 LES COMPTES RENDUS D'ENTRETIENS

Prévus par les NEP, les entretiens doivent être formalisés et nous devons en garder la trace, voir à ce sujet NEP 240 § 14 & 34, NEP 250 §9, NEP330 §10, et tout particulièrement la NEP 580 « 14. Le commissaire aux comptes conserve dans son dossier de travail les comptes rendus de ses entretiens avec la direction de l'entité et les déclarations écrites obtenues de cette dernière. »

<b>CLIENT :</b>		<b>CODE</b>		<b>GA 2</b>
		<b>FOLIO</b>		
<b>EXERCICE</b>	<b>FAIT PAR</b>	<b>DATE</b>		/ /
Dates	Résumé des entretiens avec le client	Etude et/ou réponse à faire		

## V-5 LA NOTE DE SYNTHÈSE

Nous attachons une importance particulière à la note de synthèse.

Cette note :

- ✓ a pour objet de rappeler les points forts et les points faibles de l'entreprise, constituant en cela les faits marquants de l'exercice.
- ✓ sert à relever les principales anomalies significatives relevées.
- ✓ doit valider le fait que la mission accomplie est conforme à celle prévue par la loi, adaptée dans le plan de mission et ciblée dans le programme de travail présenté au client.

Extraits de la note n°12 sur ce sujet :

L'utilisation d'un questionnaire de fin de mission permet de s'assurer que tous les éléments nécessaires à la formulation de l'opinion sur les comptes annuels ont été réunis, que les normes ont été respectées et que les dossiers de travail sont complets.

Ce questionnaire est rempli par le responsable de la mission et complété par le commissaire aux comptes s'il ne l'a pas lui-même établi.

Il comporte une série de questions sur :

- l'étendue des travaux,
- la supervision,
- le contenu des comptes annuels,
- les rapports,
- les communications avec les dirigeants,
- le suivi administratif.

Il servira à établir la note de synthèse lorsqu'une réponse négative aux questions posées peut avoir une incidence sur la certification.

LA NOTE DE SYNTHÈSE ELLE-MÊME :

*A - Objectif*

Les informations collectées et les travaux effectués de la prise de connaissance au contrôle des comptes sont classés dans les dossiers de travail. Afin de permettre au commissaire aux comptes de se faire une opinion définitive sur les comptes annuels, il est utile d'établir une note de synthèse qui récapitule tous les points importants de la mission qui peuvent avoir une incidence sur sa décision finale.

*B - Préparation*

La note de synthèse est établie sur une feuille de travail qui comporte :

- une référence à la feuille de travail où le point est développé,

- une description sommaire du point concerné,
- la prise de position du commissaire aux comptes.

La description des points concernés portera sur tous les éléments importants de la mission et notamment :

- les problèmes techniques rencontrés et la façon dont ils ont été résolus,
- les points en suspens qui nécessitent la réception d'une information complémentaire,
- les domaines qui nécessitent une prise de position et une décision finale du commissaire aux comptes (notamment ceux qui peuvent avoir une incidence sur le rapport),
- une liste des ajustements proposés en distinguant ceux qui ont été comptabilisés et ceux qui n'ont pas encore été acceptés par l'entreprise.

Il peut également être utile de faire un court résumé des événements significatifs qui ont marqué la vie de l'entreprise au cours de l'exercice :

- évolution des principaux postes des comptes annuels,
- nouveaux produits,
- changements de politique, ...

### *C - Rôle du commissaire aux comptes*

Le commissaire aux comptes dispose à la fin de ses travaux d'une synthèse des points significatifs de la vie de l'entreprise et des résultats de la mission. Son rôle est de **prendre position** et de **formaliser ses décisions** sur la note de synthèse :

- accord sur la résolution des problèmes rencontrés,
- suivi des points en suspens,
- indication de la position prise pour les problèmes non résolus par les collaborateurs,
- appréciation de l'incidence des ajustements non comptabilisés par rapport au seuil de signification défini dans le plan de mission.

La synthèse ainsi complétée permet au commissaire aux comptes de justifier ses conclusions et de les présenter :

- aux dirigeants de l'entreprise et, le cas échéant,
- au co-commissaire aux comptes,
- au commissaire aux comptes de la société mère dans le cadre de la consolidation.

CLIENT		CODE	GA 3
EXERCICE		FOLIO	1 / 2
FAIT PAR		DATE	/ /
Visa du Commissaire aux Comptes			
le .. / .. / ..			
<b>NOTE DE SYNTHÈSE</b>			
Observations ou commentaires		Décisions/réponses	
<b>1/ Relevé des faits marquants</b>			
<small>(évolution de la situation du chef d'entreprise - évolution de l'activité de l'entreprise - évolution du secteur de l'entreprise - autres)</small>			
<b>2/ Observations sur le déroulement de la mission</b>			

Cette note de synthèse aide à la préparation du compte rendu de mission : on trouve dans le pack PE de la cncc un canevas près à l'emploi.

## V-6 INFORMATIONS IMPORTANTES CONTENUES DANS L'ANNEXE

Nous attachons une importance particulière au suivi des annexes aux comptes annuels, notamment les principes comptables spécifiques utilisés, les événements majeurs de l'exercice, les éléments justifiant les variations significatives des comptes. En cas d'annexes insuffisantes, nous avons recours à des contrôles substantifs, dits contrôles de substance.

La norme « caractère probant des éléments collectés » précise :  
Les éléments collectés apportent au commissaire aux comptes des éléments de preuves ou des présomptions quant au respect d'une ou plusieurs des assertions suivantes :

Les assertions concernant la présentation des comptes et les informations fournies dans l'annexe :

- réalité et droits et obligations : les événements, les transactions et les autres éléments fournis se sont produits et se rapportent à l'entité ;
- exhaustivité : toutes les informations relatives à l'annexe des comptes requises par le référentiel comptable ont été fournies ;
- présentation et intelligibilité : l'information financière est présentée et décrite de manière appropriée, et les informations données dans l'annexe des comptes sont clairement présentées ;
- mesure et évaluation : les informations financières et les autres informations sont données fidèlement et pour les bons montants.

## V-7 RAPPORTS

Ils doivent refléter les conclusions de notre mission telles qu'elles figurent dans la note de synthèse. Afin que le rapport soit compréhensible par tout lecteur, même non avisé, nous veillons à établir nos rapports en conformité avec ceux proposés par la compagnie nationale.

Nos rapports comportent notre opinion sur les comptes annuels et le compte rendu de nos diverses obligations spécifiques.

Rapport sur les comptes annuels :

L'opinion exprimée doit refléter la synthèse, si des réserves sont formulées elles doivent être chiffrées et suffisamment explicites : la note d'information n°1 de la CNCC donne toutes les précisions utiles à la bonne rédaction du rapport sur les comptes.

Compte tenu de notre responsabilité en matière d'événements postérieurs, le rapport est établi, daté et diffusé dès la fin des travaux de contrôle lorsque tous les documents et informations nécessaires ont été obtenus.

Lorsqu'il existe un décalage entre la date de la fin des travaux et la date d'émission du rapport, nous devons effectuer des diligences complémentaires pour rechercher les événements qui pourraient avoir une incidence sur son rapport et qui seraient intervenus entre ces deux dates.

Pour la signature des rapports nous appliquons les règles décrites au 9 – Société de commissaires aux comptes.

Nous veillons particulièrement à respecter les délais, une jurisprudence récente a d'ailleurs rappelé le caractère impératif du délai légal des rapports à J-15 (arrêt du 8/4/2005 de la CA de Paris cf. bulletin 139 CNCC de septembre 2005 p.466), sachant que nous serions fautifs quand bien même des documents nécessaires à la mission seraient manquants : notre rapport, déposé en temps utile doit faire état de l'absence des documents de la société.

La compagnie nationale diffuse des exemples de rapports sur le site [cncc.fr](http://cncc.fr) :

- Exemples de rapports sur les comptes annuels et sur les comptes consolidés
- Exemples de rapport spécial du commissaire aux comptes sur les conventions et engagements réglementés
- Rapports relatifs à d'autres interventions.

## V-8 SITUATIONS PARTICULIERES

### Procédure d'alerte

Nous veillons à avoir une connaissance suffisante des dispositions de la loi du 10 juin 1994, ainsi que des conséquences de la mise en œuvre de la procédure d'alerte sur la formulation de l'opinion dans le rapport sur les comptes, ainsi que de la loi de sauvegarde du 26/7/2005 et le décret du 28/11/2005.

Le site [cncc.fr](http://cncc.fr) nous donne les éléments suivants :

Schémas récapitulatifs

L'alerte dans les SA et SAS Assimilées - exemples de lettres

**En séquence N nous disposons d'un questionnaire sur la continuité d'exploitation**

Ces éléments font l'objet d'une analyse détaillée dans le dossier de l'exercice et font l'objet d'une mention dans le dossier permanent pour conserver l'historique de cette procédure en S28

	CLIENT		REFERENCE
		CONTINUITE EXPLOITATION	N - 0 - 1
DATE	REDACTEUR	VISAS DE REVUE	EXERCICE

	REFERENCE FT	OUI	NON	OBSERVATIONS
<b><u>LES INDICATEURS DE NATURE FINANCIERE</u></b>				
- Les capitaux propres ou le fonds de roulement sont-ils positifs ?				
- L'entreprise n'a pas recours à des crédits à court terme pour financer des actifs à long terme ?				
- L'entreprise conserve le soutien financier par des prêteurs ou des créanciers ?				
- Marge brute d'autofinancement actuelle ou prévisionnelle positive ?				
- Ratios financiers clés favorables ?				
- Pas d'Incapacité ou difficultés de payer les créanciers à l'échéance ?				
- Pas de difficulté pour payer le remboursement des emprunts à leurs échéances ?				
- Pas de refus de livraison des fournisseurs ?				
- Pas de difficulté à obtenir du financement pour les investissements vitaux ?				
<b><u>LES INDICATEURS DE NATURE OPERATIONNELLE</u></b>				
- Pas de perte d'un marché important ?				
- Pas de troubles sociaux ?				
- Pas de pénuries de matières premières indispensables ?				
<b><u>LES INDICATEURS DE NATURE JURIDIQUE ET AUTRES</u></b>				
- Respect des obligations relatives au capital social.				
- Perte de la moitié du capital ?				
- Pas d'Inscriptions au RC de privilèges, nantissements ?				
- Pas de procédures judiciaires en cours pouvant avoir des conséquences financières auxquelles l'entreprise ne pourra faire face ?				
- Pas de modification dans la législation ou la politique Gouvernementale qui risquent d'avoir des effets défavorables sur l'entreprise ?				
- Pas de problèmes environnementaux susceptibles de provoquer la fermeture de l'entreprise				

## Révélation des faits délictueux

Il convient de noter qu'en application de l'article 14 du code de déontologie, depuis le 1er mai 2007 le corps des normes 2003 n'est plus applicable et perd sa valeur d'usage, l'ancienne norme sur la révélation des faits délictueux n'est donc plus applicable :

TOUTE LA LOI – RIEN QUE LA LOI, la notion de faits significatifs et délibérés disparaît et TOUS LES FAITS RELEVES DOIVENT DONC ETRE REVELES, néanmoins certains éléments de doctrine reconnaissent la notion du caractère significatif, s'appuyant en cela sur la NEP 240 ;

La **NEP 240** « Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes » précise à propos de la révélation des faits délictueux :

**32.** Lorsque le commissaire aux comptes conclut que les comptes comportent des anomalies significatives résultant de fraudes susceptibles de recevoir une qualification pénale, il révèle les faits au procureur de la République.

Lorsque nous sommes amenés, au cours de nos missions, à prendre contact avec le Parquet, nous veillons à respecter les dispositions de la NEP 240 et que, notamment, la documentation de notre dossier de travail soit suffisante.

Nous veillons à contacter le Parquet préalablement à la révélation écrite, et à aviser (cet avis ne pouvant toutefois revêtir un caractère systématique) les dirigeants préalablement à l'accomplissement de notre démarche.

Le commissaire aux comptes est tenu de révéler au Procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance dans l'exercice de sa mission dès lors que les faits constatés : Une feuille de travail particulière à la révélation est conservée dans le dossier.

**Il convient de noter que la CNCC a élaboré avec la chancellerie une pratique professionnelle, identifiée comme bonne pratique professionnelle par le haut conseil du commissariat aux comptes le 14/4/2014 : ce document apporte le «modus operandi» du commissaire aux comptes confronté à cette situation.**

Ces éléments font l'objet d'une analyse détaillée dans le dossier de l'exercice et font l'objet d'une mention dans le dossier permanent pour conserver l'historique de cette procédure en S29.

## Opérations de blanchiment et/ou de financement du terrorisme

**La NEP 240 « Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes » précise à propos de la déclaration de soupçons :**

**32.** Lorsque le commissaire aux comptes ...

... soupçonne que des opérations portent sur des sommes qui pourraient provenir du trafic de stupéfiants, de la fraude aux intérêts financiers des Communautés Européennes, de la corruption ou d'activités criminelles organisées ou qui pourraient participer au financement du terrorisme, le commissaire aux comptes procède, conformément aux dispositions de l'article L. 562-2 et suivants du Code monétaire et financier, à une déclaration au service mentionné à l'article L. 562-4 dudit Code.

Ces éléments font l'objet d'une analyse détaillée dans le dossier de l'exercice et font l'objet d'une mention dans le dossier permanent S 30 pour conserver l'historique de cette procédure.

La NEP 9605 Norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme donne tous les détails applicables.

## V-9 ARCHIVAGE

**L'article R 821-23 du code de commerce (ancien art 66 du décret du 12/8/1969) stipule en son dernier paragraphe que « Les dossiers et documents établis en application du présent article sont conservés pendant dix ans, même après la cessation des fonctions. Ils sont, pour les besoins des contrôles, inspections et procédures disciplinaires, tenus à la disposition des autorités de contrôle, qui peuvent requérir du commissaire aux comptes les explications et justifications qu'elles estiment nécessaires concernant ces pièces et les opérations qui doivent y être mentionnées.»**

A noter

### **Norme d'exercice professionnel**

#### **NEP 230 Documentation de l'audit des comptes**

9 - ... Au-delà de la date de signature de son rapport, le commissaire aux comptes ne peut apporter aucune modification de fond aux éléments de documentation. Il ne peut y apporter que des modifications de forme ou revoir leur classement dans un délai de quatre vingt dix jours après la réunion de l'organe délibérant appelé à statuer sur les comptes.

**Par ailleurs pour une bonne gestion des dossiers nous avons un slogan : dossiers trop pleins je vous plains.**

**L'archivage des dossiers sous support papier est primordial**, grâce à celui-ci, le DP reste un dossier bien vivant. Le dossier permanent doit être emporté chez le client, et mis à jour en permanence :

- un emprunt est-il terminé ?
- les statuts modifiés ?
- un contrat devenu caduc ?

Aussitôt les documents correspondants doivent être sortis du DP pour archivage : il est inacceptable de trouver 2, voire 3 statuts successifs dans un dossier permanent. De même, il est inutile d'alourdir le dossier permanent avec des dizaines de PV de conseils ou d'assemblées à caractère non permanent : les F/T DP S24 et DP 25 en font la synthèse et permettent d'archiver rapidement. 1 à 2 années selon le cas dans le DP sont amplement suffisantes. Vous pourrez toujours vous référer si nécessaire aux registres eux-mêmes ou à votre dossier archivage mais l'important est l'effort de synthèse lorsque vous remplissez les F/T.

Quant au dossier annuel il doit être archivé chaque année, conservé auprès du dos-

sier vivant pendant un an (ou + suivant l'organisation du cabinet).

Si les locaux de votre cabinet ne favorisent pas l'archivage instantané dès le retour au bureau, il convient que cet archivage soit au moins annuel. Avec un perpétuel archivage et une mise à jour permanente, le dossier reste un outil efficace et performant.

**L'archivage des dossiers numérisés l'est tout autant, la taille disque n'est pas un problème, mais n'oublions pas que trop d'information tue l'information, de ce fait les fichiers devenus inutiles n'ont pas lieu de rester conservés sur les serveurs ou les micro-ordinateurs utilisés au quotidien.**

Pour vous aider à mettre en œuvre ces dossiers de travail notre syndicat vous recommande :

- les outils informatisés ;
- les séminaires que nous vous proposons dont ceux concernant directement les applications pratiques de ce manuel ;
- tous ces séminaires font l'objet d'animations ECF Formation sur toute la France, ils peuvent faire l'objet de formations en intra dans votre cabinet ;
  
- les fichiers en téléchargement sur notre site :  
<http://www.e-c-f.fr/>

## VI- ANNEXES

**Ces annexes étant des copies de documents officiels seul l'original disponible sur [legifrance.gouv.fr](http://legifrance.gouv.fr) fait foi**

### ANNEXE I CODE DE DÉONTOLOGIE DE LA PROFESSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES

#### Article 1er

Le commissaire aux comptes exerce une mission d'intérêt général dans les conditions fixées par la loi.

Le présent code définit la déontologie à laquelle est soumis le commissaire aux comptes dans l'accomplissement de sa mission. Ses dispositions s'imposent à tout commissaire aux comptes, quel que soit son mode d'exercice.

Le respect des dispositions du présent code fait l'objet de vérifications lors des inspections et des contrôles auxquels sont soumis les commissaires aux comptes.

#### Article 2

Le commissaire aux comptes doit se conformer aux lois et règlements ainsi qu'aux dispositions du présent code.

### TITRE Ier : PRINCIPES FONDAMENTAUX DE COMPORTEMENT

#### Article 3

##### Intégrité

Le commissaire aux comptes exerce sa profession avec honnêteté et droiture. Il s'abstient, en toutes circonstances, de tout agissement contraire à l'honneur et à la probité.

#### Article 4

##### Impartialité

Dans l'exercice de ses missions, le commissaire aux comptes conserve en toutes circonstances une attitude impartiale. Il fonde ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris.

Il évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité.

## Article 5

### Indépendance

Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes.

L'indépendance du commissaire aux comptes se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi.

## Article 6

### Conflit d'intérêts

Le commissaire aux comptes évite toute situation de conflit d'intérêts.

Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission.

## Article 7

### Compétence

Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation.

Le commissaire aux comptes veille à ce que ses collaborateurs disposent des compétences appropriées à la bonne exécution des tâches qu'il leur confie et à ce qu'ils reçoivent et maintiennent un niveau de formation approprié.

Lorsqu'il n'a pas les compétences requises pour réaliser lui-même certains contrôles indispensables à l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes fait appel à des experts indépendants de la personne ou de l'entité pour les comptes de laquelle leur concours est requis.

## Article 8

### Confraternité

Dans le respect des obligations de la mission de contrôle légal, 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.

## Article 9

### Discrétion

Le commissaire aux comptes respecte le secret professionnel auquel la loi le soumet.

Il fait preuve de prudence et de discrétion dans l'utilisation des informations qui concernent des personnes ou entités à l'égard desquelles il n'a pas de mission légale.

Il ne communique les informations qu'il détient qu'aux personnes légalement qualifiées pour en connaître.

## **TITRE II : INTERDICTIONS, SITUATIONS À RISQUE ET MESURES DE SAUVEGARDE**

### Section 1 : Interdictions

## Article 10

### Situations interdites

Il est interdit au commissaire aux comptes de fournir à la personne ou à l'entité 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, tout conseil ou toute prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel.

A ce titre, il lui est interdit de procéder, au bénéfice, à l'intention ou à la demande de la personne ou de l'entité dont il certifie les comptes :

1° A toute prestation de nature à le mettre dans la position d'avoir à se prononcer dans sa mission de certification sur des documents, des évaluations ou des prises de position qu'il aurait contribué à élaborer ;

2° A la réalisation de tout acte de gestion ou d'administration, directement ou par substitution aux dirigeants ;

3° Au recrutement de personnel ;

4° A la rédaction des actes ou à la tenue du secrétariat juridique ;

5° Au maniement ou séquestre de fonds ;

6° A la tenue de la comptabilité, à la préparation et à l'établissement des comptes, à l'élaboration d'une information ou d'une communication financières ;

7° A une mission de commissariat aux apports et à la fusion ;

- 8° A la mise en place des mesures de contrôle interne ;
- 9° A des évaluations, actuarielles ou non, d'éléments destinés à faire partie des comptes ou de l'information financière, en dehors de sa mission légale ;
- 10° Comme participant, à toute prise de décision, dans le cadre de missions de conception ou de mise en place de systèmes d'information financière ;
- 11° A la fourniture de toute prestation de service, notamment de conseil en matière juridique, financière, fiscale ou relative aux modalités de financement ;
- 12° A la prise en charge, même partielle, d'une prestation d'externalisation ;
- 13° A la défense des intérêts des dirigeants ou à toute action pour leur compte dans le cadre de la négociation ou de la recherche de partenaires pour des opérations sur le capital ou de recherche de financement ;
- 14° A la représentation des personnes mentionnées à l'alinéa premier et de leurs dirigeants devant toute juridiction, ou à toute mission d'expertise dans un contentieux dans lequel ces personnes seraient impliquées.

## Section 2 : Situations à risque et mesures de sauvegarde

### Article 11

#### Approche par les risques

Le commissaire aux comptes identifie les situations et les risques de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission. Il tient compte, en particulier, des risques et contraintes qui résultent, le cas échéant, de son appartenance à un réseau ainsi que des situations d'autorévision le conduisant 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.

### Article 12

#### Mesures de sauvegarde

Lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées en vue, soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau qui permette la poursuite de la mission en conformité avec les exigences légales, réglementaires, et celles du présent code.

Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation et des risques et, le cas échéant, qu'il a pris les mesures appropriées.

Le commissaire aux comptes n'accepte pas la mission ou y met fin si celle-ci ne peut s'accomplir dans des conditions conformes aux exigences légales et réglementaires ainsi qu'à celles du présent code.

En cas de doute sérieux ou de difficulté d'interprétation, il saisit, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes, après en avoir informé le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes.

Lorsqu'il est amené à démissionner et que la personne ou entité dont il certifie les comptes exerce une activité dans un secteur soumis à une réglementation particulière telle que celle applicable à l'admission aux négociations de titres financiers sur un marché réglementé, au secteur bancaire ou des assurances, il informe de sa démission les instances publiques compétentes pour cette activité. Ces dispositions s'appliquent également aux commissaires aux comptes de personnes ou d'entités dont les titres financiers sont offerts au public sur un système multilatéral de négociation qui se soumet aux dispositions législatives ou réglementaires visant à protéger les investisseurs contre les opérations d'initiés, les manipulations de cours ou la diffusion de fausses informations.

### **TITRE III : ACCEPTATION, CONDUITE ET MAINTIEN DE LA MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES**

#### Article 13

##### Acceptation d'une mission

Avant d'accepter une mission de certification, le commissaire aux comptes vérifie que son accomplissement est compatible avec les exigences légales et réglementaires et celles du présent code.

A cet effet, il réunit les informations nécessaires :

- a) Sur la structure de la personne ou entité dont les comptes seront certifiés, son actionnariat et son domaine d'activité ;
- b) Sur son mode de direction et sur la politique de ses dirigeants en matière de contrôle interne en lien avec le processus de consolidation des comptes et d'information financière.

#### Article 14

##### Conduite de la mission

Le commissaire aux comptes accomplit sa mission en respectant les normes d'exercice professionnel homologuées par le garde des sceaux, ministre de la justice. Il prend en considération les bonnes pratiques professionnelles identifiées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes et publiées.

En l'absence de norme d'exercice professionnel homologuée par le garde des sceaux, le projet de norme transmis par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes au garde des sceaux en vue de l'examen de son homologation, après

avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes, peut être pris comme référence par les professionnels tant que le garde des sceaux ne s'est pas prononcé sur l'homologation.

Les normes du référentiel établi par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes avant l'entrée en vigueur de la loi du 1er août 2003 de sécurité financière et non contraires aux lois et règlements ont une valeur d'usage, jusqu'à leur remplacement par des normes d'exercice professionnel mentionnées au premier alinéa et, au plus tard, jusqu'au 1er mai 2007.

## Article 15

### Organisation interne de la structure d'exercice professionnel

Les modalités d'organisation et de fonctionnement des structures d'exercice du commissariat aux comptes, qu'elles soient en nom propre ou sous forme de société, doivent permettre au commissaire aux comptes d'être en conformité avec les exigences légales et réglementaires et celles du présent code, d'assurer au mieux la prévention des risques et la bonne exécution de sa mission.

En particulier, chaque structure doit satisfaire aux exigences suivantes :

a) Disposer des moyens permettant au commissaire aux comptes d'assumer ses responsabilités en matière :

-d'adéquation à l'ampleur de la mission à accomplir des ressources humaines et des techniques mises en oeuvre ;

-de contrôle du respect des règles applicables à la profession et d'appréciation régulière des risques ;

-d'évaluation périodique en son sein des connaissances et de formation continue.

b) Mettre en oeuvre des procédures :

-assurant une évaluation périodique des conditions d'exercice de chaque mission de contrôle, en vue de vérifier que celle-ci peut être poursuivie dans le respect des exigences déontologiques, notamment en matière d'indépendance vis-à-vis de la personne ou de l'entité contrôlée ;

-permettant de décider rapidement des mesures de sauvegarde si celles-ci s'avèrent nécessaires.

c) Le cas échéant, garantir :

-la rotation des signataires, lorsque la loi le prévoit ;

-la mise en place d'une revue indépendante des opinions émises ;

-le renforcement des moyens affectés au contrôle lorsque la difficulté technique de la mission ou les exigences déontologiques le commandent ;

-la mise en place d'un dispositif de contrôle de qualité interne.

d) Constituer une documentation appropriée sur la manière dont elle satisfait aux exigences ci-dessus.

## Article 16

### Recours à des collaborateurs et experts

Le commissaire aux comptes peut se faire assister ou représenter par des collaborateurs ou des experts. Il ne peut leur déléguer ses pouvoirs. Il conserve toujours l'entière responsabilité de sa mission. Il s'assure que les collaborateurs ou experts auxquels il confie des travaux respectent les règles applicables à la profession et sont indépendants de la personne ou entité qui fait l'objet d'une certification des comptes à laquelle ils participent.

## Article 17

### Exercice de la mission par plusieurs commissaires aux comptes

Lorsque les comptes d'une personne ou d'une entité sont certifiés par plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci doivent appartenir à des structures d'exercice professionnel distinctes, c'est-à-dire qui n'ont pas de dirigeants communs, n'entretiennent pas entre elles de liens capitalistiques ou financiers et n'appartiennent pas à un même réseau.

Les commissaires aux comptes se communiquent réciproquement les propositions de fourniture de prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission faites à la personne ou entité dont les comptes sont certifiés.

Lorsque les commissaires aux comptes, partageant une même mission, 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.

## Article 18

### Poursuite et renouvellement du mandat

En cours de mandat, le commissaire aux comptes veille à ce que les exigences légales et réglementaires et celles du présent code, remplies lors de l'acceptation de la mission, soient toujours respectées ; en particulier, il procède à cette vérification avant d'accepter le renouvellement de son mandat.

## Article 19

### Démission

Le commissaire aux comptes exerce sa mission jusqu'à son terme. Il a cependant le droit de démissionner pour des motifs légitimes.

Constitue un motif légitime de démission :

- a) La cessation définitive d'activité ;
- b) Un motif personnel impérieux, notamment l'état de santé ;
- c) Les difficultés rencontrées dans l'accomplissement de la mission, lorsqu'il n'est

pas possible d'y remédier ;

d) La survenance d'un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession, et notamment à porter atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité du commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes ne peut démissionner pour se soustraire à ses obligations légales relatives notamment :

1° A la procédure d'alerte ;

2° A la révélation de faits délictueux au procureur de la République ;

3° A la déclaration de sommes ou d'opérations soupçonnées d'être d'origine illicite ;

4° A l'émission de son opinion sur les comptes.

Il ne peut non plus démissionner dans des conditions génératrices de préjudice pour la personne ou l'entité concernée. Il doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation.

## Article 20

### Succession de missions

Avant d'accepter sa nomination et sous réserve des incompatibilités prévues à l'article 30, le commissaire aux comptes analyse la nature des missions que lui-même ou le cas échéant le réseau auquel il appartient auraient réalisées antérieurement pour la personne ou l'entité intéressée ou pour la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3, afin d'identifier, notamment, les risques d'auto-révision qui pourraient résulter de la poursuite de leurs effets dans le temps. Il apprécie leur importance au regard des comptes et met en place les mesures de sauvegarde appropriées.

Dans un tel cas, il communique à la personne ou à l'entité dont il sera chargé de certifier les comptes, pour mise à disposition des actionnaires et associés, les renseignements concernant les prestations antérieures à sa nomination.

## Article 21

### Succession entre confrères

Le commissaire aux comptes appelé à succéder en tant que titulaire à un commissaire aux comptes dont le mandat venant à expiration ne sera pas renouvelé doit, avant d'accepter cette nomination, s'assurer auprès de ce confrère que le non-renouvellement de son mandat n'est pas motivé par une volonté de la personne ou de l'entité contrôlée de contourner les obligations légales.

La même obligation s'impose au commissaire aux comptes suppléant appelé à succéder de plein droit au commissaire aux comptes titulaire qui démissionne ou est empêché, avant la date normale d'expiration de son mandat.

## TITRE IV : EXERCICE EN RÉSEAU

### Article 22

#### Appartenance à un réseau

Préalablement à toute acceptation d'une mission de certification des comptes et au cours de son mandat, le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il appartient ou non à un réseau pluridisciplinaire, national ou international, dont les membres ont un intérêt économique commun.

Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation.

Constituent des indices de son appartenance à un tel réseau :

- a) Une direction ou une coordination communes au niveau national ou international ;
- b) Tout mécanisme conduisant à un partage des revenus ou des résultats ou à des transferts de rémunération ou de coûts en France ou à l'étranger ;
- c) La possibilité de commissions versées en rétribution d'apports d'affaires ;
- d) Une dénomination ou un signe distinctif communs ;
- e) Une clientèle habituelle commune ;
- f) L'édition ou l'usage de documents destinés au public présentant le réseau ou chacun de ses membres et faisant mention de compétences pluridisciplinaires ;
- g) L'élaboration ou le développement d'outils techniques communs.

Toutefois, ne constituent pas de tels indices l'élaboration ou le développement d'outils techniques communs lorsqu'ils s'inscrivent dans le cadre d'une association technique ayant pour unique objet l'élaboration ou le développement de ces outils, le partage de connaissances ou l'échange d'expériences.

En cas de doute sur son appartenance à un réseau, le commissaire aux comptes saisit pour avis le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

### Article 23

#### Fourniture de prestations de services par un membre du réseau à la personne dont les comptes sont certifiés

En cas de fourniture de prestations de services par un membre du réseau à une personne ou entité dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes, ce dernier s'assure, à tout moment, que cette prestation est directement liée à la mission de commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation.

En cas de doute, le commissaire aux comptes saisit, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

## Article 24

Fourniture de prestations de services par un membre du réseau à une personne contrôlée ou qui contrôle la personne dont les comptes sont certifiés.

I.-En cas de fourniture d'une prestation de services par un membre du réseau à une personne ou une entité contrôlée ou qui contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, la personne dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes, ce dernier s'assure que son indépendance ne se trouve pas affectée par cette prestation de services.

II.-L'indépendance du commissaire aux comptes qui certifie les comptes est affectée par la fourniture par un membre de son réseau de l'une des prestations suivantes à la personne qui contrôle ou qui est contrôlée par la personne dont les comptes sont certifiés :

1° L'élaboration de toute information de nature comptable ou financière incluse dans les comptes consolidés, soumis à la certification du commissaire aux comptes ;

2° La conception ou la mise en place de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques relatives à l'élaboration ou au contrôle des informations comptables ou financières incluses dans les comptes consolidés, soumis à la certification du commissaire aux comptes ;

3° L'accomplissement d'actes de gestion ou d'administration, directement ou par substitution aux dirigeants de la personne ou de l'entité.

III.-Sans préjudice du II, est présumée affecter l'indépendance du commissaire aux comptes la fourniture par un membre de son réseau de l'une des prestations suivantes à la personne qui contrôle ou qui est contrôlée par la personne dont les comptes sont certifiés :

1° La tenue de la comptabilité, la préparation et l'établissement des comptes ou l'élaboration d'une information financière ou d'une communication financière ;

2° Le recrutement de personnel exerçant au sein de la personne ou de l'entité des fonctions dites sensibles au sens de l'article 26 ;

3° La participation à un processus de prise de décision dans le cadre de missions de conception ou de mise en place de systèmes d'informations financières ;

4° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière juridique au bénéfice des personnes exerçant des fonctions sensibles au sens de l'article 26 ;

5° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière de financements ou relatifs à l'information financière ;

6° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière fiscale de nature à avoir une incidence sur les résultats de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ;

7° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière juridique de

nature à avoir une influence sur la structure ou le fonctionnement de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ;

8° La défense des intérêts des dirigeants ou l'intervention pour leur compte dans le cadre de la négociation ou de la recherche de partenaires pour des opérations sur le capital ou de recherche de financement ;

9° La représentation des personnes mentionnées à l'alinéa premier et de leurs dirigeants devant toute juridiction ou la participation, en tant qu'expert, à un contentieux dans lequel ces personnes ou entités seraient impliquées ;

10° La prise en charge totale ou partielle d'une prestation d'externalisation dans les cas mentionnés ci-dessus.

En cas de fourniture de l'une de ces prestations, le commissaire aux comptes procède à l'analyse de la situation et des risques qui y sont attachés et prend, le cas échéant, les mesures de sauvegarde appropriées. Il ne peut poursuivre sa mission que s'il est en mesure de justifier que la prestation n'affecte pas son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission.

En cas de doute, le commissaire aux comptes ou la personne dont les comptes sont certifiés saisit pour avis le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

## Article 25

Organisation spécifique du commissaire aux comptes membre d'un réseau pluridisciplinaire

Lorsqu'un commissaire aux comptes appartient à un réseau dont les membres assurent des missions autres que le commissariat aux comptes, il doit mettre en place une organisation lui permettant d'être informé de la nature et du prix des prestations fournies ou susceptibles d'être fournies par l'ensemble des membres du réseau à toute personne ou entité dont il certifie les comptes, ainsi qu'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.

Il doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation et des risques qui lui sont attachés et qu'il a pris toutes mesures de sauvegarde appropriées conformément aux articles 11 et 12.

## TITRE V : LIENS PERSONNELS, FINANCIERS ET PROFESSIONNELS

### Article 26

Pour l'application du présent code, est considérée comme membre de la direction d'une société de commissaires aux comptes toute personne pouvant influencer sur les opinions exprimées dans le cadre de la mission de contrôle légal ou qui dispose d'un pouvoir décisionnel en ce qui concerne la gestion, la rémunération, la promo-

tion ou la supervision des membres de l'équipe chargée de cette mission.  
Pour l'application de ces mêmes dispositions, est réputé exercer des fonctions dites « sensibles » au sein de la personne dont les comptes sont certifiés :

- Toute personne ayant la qualité de mandataire social ;
- Tout préposé de la personne ou entité chargé de tenir les comptes ou d'élaborer les états financiers et les documents de gestion ;
- Tout cadre dirigeant pouvant exercer une influence sur l'établissement de ces états et documents.

## Article 27

### Liens personnels

#### I.-Liens familiaux :

Est incompatible avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes tout lien familial entre, d'une part, une personne occupant une fonction sensible au sein de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés et, d'autre part :

- Le commissaire aux comptes ;
- L'un des membres de l'équipe de contrôle légal, y compris les personnes ayant un rôle de consultation ou d'expertise sur les travaux de contrôle légal ;
- L'un des membres de la direction de la société de commissaires aux comptes ;
- Les associés du bureau auquel appartient le signataire, le bureau s'entendant d'un sous-groupe distinct défini par une société de commissaires aux comptes sur la base de critères géographiques ou d'organisation.

Pour l'application des dispositions qui précèdent, il existe un lien familial entre deux personnes lorsque l'une est l'ascendant de l'autre, y compris par filiation adoptive, ou lorsque l'une et l'autre ont un ascendant commun au premier ou au deuxième degré, y compris par filiation adoptive. Il existe également un lien familial entre conjoints, entre personnes liées par un pacte civil de solidarité et entre concubins. Le lien familial est également constitué entre l'une de ces personnes et les ascendants ou descendants de son conjoint, de la personne avec laquelle elle est liée par un pacte civil de solidarité et de son concubin.

#### II.-Autres liens personnels :

Un commissaire aux comptes ne peut accepter ou conserver une mission de contrôle légal de la part de la personne ou de l'entité qui l'a désigné, dès lors que lui-même ou l'un des membres de la direction de la société de commissaires aux comptes entretient avec cette personne ou entité ou avec une personne occupant une fonction sensible au sein de celle-ci des liens personnels étroits affectant son indépendance.

## Article 28

### Liens financiers

#### I.-Constituent des liens financiers :

- a) La détention, directe ou indirecte, d'actions ou de tous autres titres donnant ou pouvant donner accès, directement ou indirectement, au capital ou aux droits de vote de la personne ou de l'entité, sauf lorsqu'ils sont acquis par l'intermédiaire d'un organisme de placement collectif en valeurs mobilières, à moins qu'il ne s'agisse d'un organisme de placement collectif en valeurs mobilières contractuel ou d'un fonds commun de placement à risques contractuels ;
- b) La détention, directe ou indirecte, de titres de créance ou de tous autres instruments financiers émis par la personne ou l'entité ;
- c) Tout dépôt de fonds, sous quelque forme que ce soit, auprès de la personne ;
- d) L'octroi ou le maintien après le début de la mission de tout prêt ou avance auprès de la personne ou de l'entité ;
- e) La souscription d'un contrat d'assurance auprès de la personne.

Les liens mentionnés aux a, b, c, d et e sont incompatibles avec l'exercice de la mission lorsqu'ils sont établis entre, d'une part, la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés ou une personne ou entité qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce et, d'autre part, le commissaire aux comptes, la société de commissaires aux comptes à laquelle appartient le commissaire aux comptes, la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 précité, les membres de la direction de ladite société.

En outre les liens mentionnés aux a et b sont incompatibles avec l'exercice de la mission lorsqu'ils sont établis entre, d'une part, la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés ou une personne ou entité qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 et, d'autre part, tout associé de la société de commissaires aux comptes ayant une influence significative sur l'opinion émise par le commissaire aux comptes à l'égard de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés, tout membre de l'équipe chargée de la mission de contrôle légal, tout collaborateur de la société de commissaires aux comptes amené à intervenir de manière significative auprès de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés. Il en est de même pour les liens mentionnés aux c, d et e dès lors que les produits n'ont pas été commercialisés aux conditions habituelles du marché.

Dès qu'il a connaissance de la survenance d'événements extérieurs susceptibles de créer une situation d'incompatibilité mentionnée au présent article, le commissaire aux comptes saisit le Haut Conseil du commissariat aux comptes pour avis sur les mesures qu'il envisage de prendre pour éviter cette situation.

II.-Les incompatibilités énoncées au I s'appliquent au commissaire aux comptes lorsque son conjoint, la personne qui lui est liée par un pacte civil de solidarité, son concubin ou toute personne fiscalement à sa charge a des liens financiers avec la personne ou entité dont il certifie les comptes.

## Article 29

### Liens professionnels

I.-Révèle un lien professionnel toute situation qui établit entre le commissaire aux comptes et la personne ou entité dont il certifie les comptes un intérêt commercial ou financier commun en dehors des opérations courantes conclues aux conditions habituelles de marché.

II.-Liens professionnels concomitants :

Est incompatible avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes tout lien professionnel entre, d'une part, la personne ou entité dont les comptes sont certifiés ou ses dirigeants et, d'autre part :

- a) Le commissaire aux comptes ;
- b) Les membres de l'équipe chargés de la mission de contrôle légal ;
- c) La société à laquelle appartient ce commissaire aux comptes ;
- d) Les membres de la direction de cette société ;
- e) Tout associé de cette société ayant une influence sur l'opinion émise par le commissaire aux comptes à l'égard de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés.

III.-Liens professionnels antérieurs :

Avant l'acceptation de la mission le commissaire aux comptes doit procéder à l'analyse de la situation conformément aux articles 11 et 20.

Il ne peut accepter une mission légale dès lors que celle-ci le placerait dans une situation d'autorévision qui serait de nature à affecter son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission.

S'il estime, face à une situation à risques résultant de prestations antérieures, que des mesures de sauvegarde sont suffisantes, il informe par écrit le Haut Conseil du commissariat aux comptes de la nature et de l'étendue de ces mesures.

## Article 30

La survenance en cours de mission de l'une des situations mentionnées aux articles 23, 24, 27, 28 et 29 conduit le commissaire aux comptes à en tirer sans délai les conséquences.

## TITRE VI : HONORAIRES

### Article 31

#### Principe général

La rémunération du commissaire aux comptes est en rapport avec l'importance des diligences à mettre en oeuvre, compte tenu de la taille, de la nature et de la complexité des activités de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés.

Le commissaire aux comptes ne peut accepter un niveau d'honoraires qui risque de compromettre la qualité de ses travaux.

Une disproportion entre le montant des honoraires perçus et l'importance des diligences à accomplir affecte l'indépendance et l'objectivité du commissaire aux comptes. Celui-ci doit alors mettre en oeuvre les mesures de sauvegarde prévues à l'article 12.

### Article 32

#### Honoraires de la mission

Un commissaire aux comptes, de même qu'un de ses associés, ne peut recevoir de la personne ou entité dont il est chargé de certifier les comptes, ou d'une personne ou entité qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3, une rémunération pour des prestations autres que celles entrant dans les diligences directement liées à sa mission de commissaire aux comptes.

Lorsque le commissaire aux comptes qui appartient à un réseau a recours à des membres de ce réseau pour accomplir, au profit de la personne ou entité dont il certifie les comptes, des prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission, il en effectue la facturation.

### Article 33

#### Honoraires subordonnés

Un commissaire aux comptes ne peut accepter aucune forme de rémunération proportionnelle ou conditionnelle.

Le mode de calcul des honoraires relatifs à des travaux ou diligences non prévus lors de l'acceptation de la mission, mais qui apparaîtraient nécessaires à son exécution, doit être convenu lors de l'acceptation de la mission ou, à défaut, au moment où il apparaît que des travaux ou diligences complémentaires doivent être réalisés.

### Article 34

#### Rapport entre le total des honoraires et le total des revenus.

Les honoraires facturés au titre d'une mission légale ne doivent pas créer de dépendance financière du commissaire aux comptes à l'égard de la personne ou de

l'entité dont les comptes sont certifiés ou d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle.

La dépendance financière est présumée lorsque le total des honoraires perçus dans le cadre d'une mission légale représente une part significative du total des revenus professionnels du commissaire aux comptes lorsqu'il s'agit d'une personne physique ou du total du chiffre d'affaires lorsqu'il s'agit d'une personne morale.

Lorsque le commissariat aux comptes est exercé par un signataire et que les honoraires perçus au titre d'une mission légale représentent une part significative du chiffre d'affaires réalisé par ce signataire, la société de commissaires aux comptes à laquelle il appartient doit mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées. Lorsque le commissariat aux comptes est exercé par une personne physique et que les honoraires perçus dans le cadre de la mission représentent une part significative du total de ses revenus professionnels, il met en place des mesures de sauvegarde appropriées.

Au cours des trois premiers exercices d'activité, le caractère significatif de la part des revenus professionnels ou du chiffre d'affaires est apprécié sur l'ensemble de cette période.

En cas de difficulté sérieuse, le commissaire aux comptes saisit pour avis le haut conseil.

## Article 35

### Publicité des honoraires

I.-Le commissaire aux comptes informe la personne ou entité dont il est chargé de certifier les comptes du montant de l'ensemble des honoraires :

-qu'il a perçu au titre de sa mission de contrôle légal ;

-que le réseau, auquel il appartient, s'il n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes, a reçu au titre des prestations qui ne sont pas directement liées à la mission du commissaire aux comptes, fournies à une personne contrôlée ou qui contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3, la personne ou entité dont les comptes sont certifiés.

II.-Lorsque la mission du commissaire aux comptes porte sur le contrôle de comptes consolidés, les informations communiquées doivent porter sur les honoraires perçus par le réseau au titre des prestations qui ne sont pas directement liées à la mission de commissaire aux comptes et qui ont été fournies aux sociétés entrant dans le périmètre de consolidation de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés ou, le cas échéant, à la personne ou entité qui la contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3.

Il appartient également au commissaire aux comptes de prendre toutes les mesures requises pour satisfaire aux obligations de déclaration d'honoraires, pour les prestations fournies tant par lui-même que par le réseau auquel il appartient, à une personne ou entité contrôlée ou qui contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3, la personne ou entité dont les comptes sont certifiés.

## TITRE VII : PUBLICITÉ

### Article 36

Il est interdit aux commissaires aux comptes d'effectuer toute démarche non sollicitée en vue de proposer leurs services à des tiers.

La participation des commissaires aux comptes à des colloques, séminaires ou autres manifestations universitaires ou scientifiques est autorisée dans la mesure où ils ne se livrent pas, à cette occasion, à des actes assimilables à du démarchage.

### Article 37

La publicité est permise au commissaire aux comptes dans la mesure où elle procure au public une nécessaire information. Les moyens auxquels il est recouru à cet effet sont mis en oeuvre avec discrétion, de façon à ne pas porter atteinte à l'indépendance, à la dignité et à l'honneur de la profession, pas plus qu'aux règles du secret professionnel, à la loyauté envers les clients et les autres membres de la profession.

Les commissaires aux comptes peuvent utiliser le titre de commissaire aux comptes et le faire suivre de l'indication de la compagnie régionale dont ils sont membres.

Lorsqu'il présente son activité professionnelle à des tiers, par quelque moyen que ce soit, le commissaire aux comptes ne doit adopter aucune forme d'expression qui soit de nature à compromettre la dignité de sa fonction ou l'image de la profession.

Les autres formes de communication sont autorisées sous réserve :

- que l'expression en soit décente et empreinte de retenue ;
- que leur contenu ne comporte aucune inexactitude ni ne soit susceptible d'induire le public en erreur ;
- qu'elles soient exemptes de tout élément comparatif.

**ANNEXE II**  
**NORMES D'EXERCICE PROFESSIONNEL HOMOLOGUEES**  
**PAR LE GARDE DES SCEAUX**  
**Normes homologuées à la date du 30/04/2014**

NEP 100 Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes

Introduction

1. Lorsque l'audit des comptes mis en œuvre en vue de certifier les comptes d'une entité est réalisé par plusieurs commissaires aux comptes, ces derniers constituent l'organe de contrôle légal des comptes.
2. Conformément à l'article L. 823-15 du code de commerce, les commissaires aux comptes «se livrent ensemble à l'examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes selon les prescriptions énoncées par une norme d'exercice professionnel. Une norme d'exercice professionnel détermine les principes de répartition des diligences à mettre en œuvre par chacun des commissaires aux comptes pour l'accomplissement de leur mission”.
3. La présente norme a pour objet de définir les principes qui régissent l'exercice collégial de l'audit des comptes.

Répartition des diligences et examen contradictoire

4. Chaque commissaire aux comptes met en œuvre les travaux qui lui permettent d'être en mesure de formuler son opinion sur les comptes de l'entité. Il tient compte des éléments collectés lors des procédures d'audit qu'il a lui-même mises en œuvre et des éléments collectés par les co-commissaires aux comptes.
5. Chaque commissaire aux comptes prend connaissance de l'entité et de son environnement, évalue le risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble et détermine le ou les seuils de signification aux fins de définir et de formaliser, avec les autres commissaires aux comptes, de manière concertée, leur approche d'audit ainsi que le plan de mission et le programme de travail nécessaires à sa mise en œuvre.
6. Les procédures d'audit nécessaires à la mise en œuvre du plan de mission et définies dans le programme de travail sont réparties de manière concertée entre les commissaires aux comptes.
7. La répartition entre les commissaires aux comptes des travaux nécessaires à la réalisation de l'audit des comptes est équilibrée et effectuée sur la base de critères :

- quantitatifs, tel que le volume d'heures de travail estimé nécessaire à la réalisation de ces travaux, le volume horaire affecté à un des commissaires aux comptes ne devant pas être disproportionné par comparaison avec ceux attribués aux autres commissaires aux comptes ; et

- qualitatifs, tels que l'expérience ou la qualification des membres des équipes d'audit.

8. Cette répartition est modifiée régulièrement pour tout ou partie au cours du mandat de manière concertée entre les commissaires aux comptes.

9. En fonction des éléments collectés lors de la mise en œuvre des procédures d'audit, les commissaires aux comptes apprécient, ensemble, tout au long de la mission, si leur évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions reste appropriée. Le cas échéant, ils modifient la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures planifiées. Ils revoient si nécessaire la répartition des procédures ainsi redéfinies.

10. Chaque commissaire aux comptes procède à une revue des travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes.

11. Cette revue lui permet d'apprécier si :

- les travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes :

- correspondent à ceux définis lors de la répartition ou décidés lors de la réévaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions ;

- ont permis de collecter des éléments suffisants et appropriés pour permettre d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il pourra fonder son opinion sur les comptes ;

- les conclusions auxquelles les co-commissaires aux comptes ont abouti sont pertinentes et cohérentes.

12. Chaque commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments de la revue qui permettent d'étayer son appréciation des travaux effectués par les co-commissaires aux comptes.

13. En fonction de son appréciation des travaux réalisés par les autres commissaires aux comptes et des conclusions auxquelles ces derniers ont abouti, chaque commissaire aux comptes détermine s'il convient de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires.

14. Il s'en entretient avec les autres commissaires aux comptes. Le cas échéant, ils définissent de manière concertée la nature, le calendrier et l'étendue des procédures supplémentaires à mettre en œuvre.

15. A la fin de l'audit, chaque commissaire aux comptes met en œuvre les procédures analytiques permettant la revue de cohérence d'ensemble des comptes.

16. Il vérifie également la sincérité et la concordance avec les comptes des informations données à l'occasion de l'approbation des comptes :

- dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes ;
- le cas échéant, dans les autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

### Communication

17. Les commissaires aux comptes communiquent avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce ensemble et de manière concertée.
18. Il en est de même de toute communication d'information importante à la direction de l'entité.

### Rapports

19. Les rapports établis par les commissaires aux comptes en application de textes légaux et réglementaires sont signés par chaque commissaire aux comptes. Ils mentionnent, pour chaque commissaire aux comptes, les informations prévues aux articles R. 822-93 et R. 822-94 du code de commerce.
20. Lorsque les commissaires aux comptes ont des opinions divergentes, ils en font mention dans le rapport.

### Différends entre les commissaires aux comptes

21. Si des différends professionnels surviennent au cours de la mission, les commissaires aux comptes font application des dispositions de l'article 8 du code de déontologie de la profession.

### Désaccords sur le montant de la rémunération

22. En cas de désaccord entre les commissaires aux comptes et les dirigeants de l'entité sur le montant de la rémunération, les commissaires aux comptes font application des dispositions de l'article R. 823-18 du code de commerce. »

## NEP 200 Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes

### Introduction

1. Conformément à l'article L. 823-9, premier alinéa, du code de commerce, « les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice ».

En outre, conformément à l'article L. 823-9, deuxième alinéa, du même code, « 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 ».

Pour répondre à ces obligations légales, le commissaire aux comptes formule une opinion sur les comptes annuels et, le cas échéant, une opinion sur les comptes consolidés, après avoir mis en œuvre un audit des comptes.

2. La présente norme a pour objet de définir les principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre par le commissaire aux comptes en vue de certifier les comptes.

### Définition

3. Anomalie significative : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude, d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information comptable ou financière.

### Respect des textes et esprit critique

4. Le commissaire aux comptes respecte les dispositions du code de déontologie de la profession.

Il réalise sa mission d'audit des comptes conformément aux textes légaux et aux normes d'exercice professionnel relatives à cette mission.

5. Tout au long de son audit, il fait preuve d'esprit critique et tient compte du fait que certaines situations peuvent conduire à des anomalies significatives dans les comptes.

A ce titre, le commissaire aux comptes évalue de façon critique la validité des éléments collectés au cours de ses travaux, et reste attentif aux informations qui contredisent ou remettent en cause la fiabilité des éléments obtenus.

6. Par ailleurs, tout au long de ses travaux, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel, notamment pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit à mettre en oeuvre, et pour conclure à partir des éléments collectés.

### Nature de l'assurance

7. La formulation, par le commissaire aux comptes, de son opinion sur les comptes nécessite qu'il obtienne l'assurance que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

Cette assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit est qualifiée, par convention, d'« assurance raisonnable ».

8. Les limites de l'audit résultent notamment de l'utilisation des techniques de sondages, des limites inhérentes au contrôle interne, et du fait que la plupart des éléments collectés au cours de la mission conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes.

### Risque d'audit et étendue des travaux

9. Le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes est appelé « risque d'audit ».

Le risque d'audit comprend deux composantes : le risque d'anomalies significatives dans les comptes et le risque de non-détection de ces anomalies par le commissaire aux comptes.

10. Le risque d'anomalies significatives dans les comptes est propre à l'entité ; il existe indépendamment de l'audit des comptes. Il se subdivise en risque inhérent et risque lié au contrôle.

Le risque inhérent correspond à la possibilité que, sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entité, une anomalie significative se produise dans les comptes.

Le risque lié au contrôle correspond au risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigée en temps voulu.

11. Le risque de non-détection est propre à la mission d'audit : il correspond au risque que le commissaire aux comptes ne parvienne pas à détecter une anomalie significative.

12. Le commissaire aux comptes réduit le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée nécessaire à la certification des comptes. A cette fin, il évalue le risque d'anomalies significatives et conçoit les procédures d'audit à mettre en oeuvre en réponse à cette évaluation, conformément aux principes définis dans les normes d'exercice professionnel. Plus le commissaire aux comptes évalue le risque d'anomalies significatives à un niveau élevé, plus il met en oeuvre de procédures d'audit complémentaires afin de réduire le risque de non-détection.

## NEP 210 La lettre de mission du commissaire aux comptes

### Introduction

01. Les textes législatifs et réglementaires prévoient les interventions du commissaire aux comptes, organe de contrôle légal des comptes d'une personne ou d'une entité. Le commissaire aux comptes opère à ce titre toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportuns. Par ailleurs, le code de déontologie rappelle les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes doit exercer sa mission.
02. Pour favoriser le bon déroulement de la mission du commissaire aux comptes, il est nécessaire que ce dernier définisse les termes et conditions de ses interventions. A cet effet, il doit les consigner dans une lettre de mission.
03. La présente norme a pour objet de définir les principes que doit respecter le commissaire aux comptes pour établir sa lettre de mission et demander l'accord de la personne ou de l'entité sur son contenu.

### Etablissement et révision de la lettre de mission

04. La lettre de mission initiale doit être établie par le commissaire aux comptes la première année de son mandat et communiquée à la personne ou à l'entité préalablement à la mise en oeuvre de ses travaux de vérification et de contrôle.
05. Dans le cas où la mission est dévolue à plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci établissent soit une lettre de mission commune, soit des lettres de mission individuelles.
06. Lorsque le commissaire aux comptes d'une personne ou entité qui établit des comptes consolidés ou combinés est également commissaire aux comptes d'une ou plusieurs personnes ou entités du même ensemble, il apprécie s'il convient d'établir une lettre de mission commune à plusieurs de ces personnes ou entités. Lorsque le commissaire aux comptes choisit d'établir une lettre de mission commune, il doit demander à la personne ou l'entité mère mentionnée ci-dessus de lui confirmer par écrit que les personnes ou entités de l'ensemble ont donné leur accord sur le contenu de la lettre de mission pour ce qui les concerne.
07. Au cours de son mandat, le commissaire aux comptes détermine, d'une part, s'il lui paraît nécessaire de rappeler à la personne ou à l'entité le contenu de la lettre de mission ; il détermine, d'autre part, si les circonstances exigent sa révision, notamment pour les cas où il existerait :
- des indications selon lesquelles la direction se méprendrait sur la nature et l'étendue des interventions du commissaire aux comptes ;
  - des problèmes particuliers rencontrés par le commissaire aux comptes dans la

mise en oeuvre de ses travaux ;

- des changements intervenus au sein des organes dirigeants, de la gouvernance ou de l'actionnariat ;
- une évolution de la nature ou de l'importance des activités de la personne ou de l'entité ;
- la survenance d'un événement ou une demande de la personne ou de l'entité nécessitant des diligences supplémentaires du commissaire aux comptes.

08. Les éléments révisés sont soit intégrés dans une nouvelle lettre de mission qui se substitue à la précédente, soit consignés dans une lettre complémentaire.

### Contenu de la lettre de mission

09. La lettre de mission doit comporter les éléments suivants, sans préjudice d'autres éléments liés aux particularités de la personne ou de l'entité contrôlée, que le commissaire aux comptes jugerait utile d'ajouter :

- la nature et l'étendue des interventions qu'il entend mener conformément aux normes d'exercice professionnel ;
- la façon dont seront portées à la connaissance des organes dirigeants les conclusions issues de ses interventions ;
- les dispositions relatives aux signataires, aux intervenants et au calendrier ;
- la nécessité de l'accès sans restriction à tout document comptable, pièce justificative ou autre information demandée dans le cadre de ses interventions ;
- le rappel des informations et documents que la personne ou l'entité doit lui communiquer ou mettre à sa disposition ;
- le souhait de recevoir une confirmation écrite des organes dirigeants de la personne ou de l'entité pour ce qui concerne les déclarations faites au commissaire aux comptes en lien avec sa mission ;
- le budget d'honoraires et les conditions de facturation.

10. Dans certaines circonstances, le commissaire aux comptes doit compléter la lettre de mission en mentionnant les éléments suivants :

- en cas d'intervention au sein d'un ensemble consolidé, la nature et l'étendue des travaux qu'il entend mettre en oeuvre dans les personnes ou les entités de cet ensemble ;
- en cas de recours à d'autres professionnels du contrôle des comptes et d'experts, les dispositions relatives à leur participation, sous sa responsabilité, à certaines phases de ses interventions ;
- en cas d'implication d'auditeurs internes ou d'autres employés de la personne ou de l'entité, les dispositions relatives à leur participation à certaines phases de ses interventions ;

- en cas de cocommissariat, la répartition des travaux entre les commissaires aux comptes et le budget d'honoraires alloué à chacun d'eux ;
- en cas d'intervention s'inscrivant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ou de missions légales particulières, la nature et l'étendue des travaux qu'il entend mettre en oeuvre à ce titre.

### Demande d'accord

11. Le commissaire aux comptes doit demander à la personne ou à l'entité d'accuser réception de la lettre et de confirmer son accord sur les termes et conditions exposés. Il doit consigner dans son dossier de travail tout désaccord éventuel. Lorsque le désaccord remet en cause le bon déroulement de la mission, le commissaire aux comptes doit appliquer les mesures de sauvegarde telles que prévues par le code de déontologie et en tirer toutes les conséquences sur le maintien de son mandat auprès de la personne ou de l'entité concernée.

## NEP 230 Documentation de l'audit des comptes

### Introduction

1. Le commissaire aux comptes constitue pour chaque entité qu'il contrôle un dossier contenant la documentation de l'audit des comptes. Cette obligation résulte des dispositions de l'article R. 823-10 du code de commerce.

2. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les documents qui permettent d'étayer l'opinion formulée dans son rapport et qui permettent d'établir que l'audit des comptes a été réalisé dans le respect des textes légaux et réglementaires et conformément aux normes d'exercice professionnel.

3. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à la documentation des travaux effectués par le commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission d'audit.

Certaines autres normes d'exercice professionnel apportent des précisions quant à des éléments particuliers à faire figurer au dossier sans que cela remette en cause les principes énoncés dans la présente norme.

### Forme, contenu et étendue de la documentation

4. Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier les éléments qui permettent à toute autre personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à la mission d'être en mesure de comprendre :

- la planification de l'audit dont les principaux éléments sont formalisés dans le plan de mission et le programme de travail ;
- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit effectuées ;
- les caractéristiques qui permettent d'identifier les éléments qu'il a testés afin de préciser l'étendue des procédures mises en oeuvre ;
- les résultats de ces procédures et les éléments collectés ;
- les problématiques concernant les éléments significatifs des comptes qui ont été relevées au cours de l'audit et les conclusions du commissaire aux comptes sur ces problématiques.

5. Le commissaire aux comptes formalise également dans son dossier les échanges intervenus avec la direction de l'entité ou avec d'autres interlocuteurs au titre des éléments significatifs des comptes.

Lorsque le commissaire aux comptes identifie une information contradictoire ou incohérente avec la conclusion qu'il a formulée sur une problématique concernant des éléments significatifs des comptes, il documente dans le dossier la manière dont il a traité cette contradiction ou cette incohérence pour parvenir à sa conclusion finale.

6. Le commissaire aux comptes formalise la documentation sur un support papier, un support électronique ou tout support permettant de conserver l'intégralité des données lisibles pendant la durée légale de conservation du dossier.

7. En application de l'article R. 823-10 du code de commerce, le commissaire aux comptes fournit les explications et les justifications que les autorités de contrôle estiment nécessaires. Ces explications et justifications ne constituent pas un élément de documentation même si elles sont fournies par le commissaire aux comptes pour préciser l'information contenue dans son dossier.

8. Les éléments de documentation consignés dans le dossier mentionnent l'identité du membre de l'équipe d'audit qui a effectué les travaux et leur date de réalisation. S'il existe une revue des travaux, les éléments de documentation mentionnent également l'identité de la personne qui a effectué la revue ainsi que la date et l'étendue de cette revue.

### Calendrier

9. Le commissaire aux comptes documente ses travaux au fur et à mesure de leur réalisation et dans des délais compatibles avec leur revue.

Au-delà de la date de signature de son rapport, le commissaire aux comptes ne peut apporter aucune modification de fond aux éléments de documentation. Il ne peut y apporter que des modifications de forme ou revoir leur classement dans un délai de quatre-vingt-dix jours après la réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

10. Lorsque le commissaire aux comptes a connaissance, entre la date de signature de son rapport et la date d'approbation des comptes, d'un évènement qui le conduit à mettre en oeuvre de nouvelles procédures d'audit ou à formuler de nouvelles conclusions, il complète son dossier en y consignant :

- les circonstances de la survenance de cet évènement ;
- la nature de cet évènement ;
- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en oeuvre en conséquence ;
- les caractéristiques qui permettent d'identifier les éléments qu'il a testés afin de préciser l'étendue des procédures mises en oeuvre ;
- les résultats de ces procédures et les éléments collectés.

Il s'agit notamment d'évènements postérieurs à la clôture de l'exercice.

11. Le dossier est conservé dans son intégralité durant la durée légale de conservation de dix ans.

## NEP 240 Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes

### Introduction

1. Lors de la planification et de la réalisation de son audit, le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives dans les comptes et conçoit les procédures d'audit à mettre en œuvre en réponse à cette évaluation. Ces anomalies peuvent résulter d'erreurs mais aussi de fraudes.
2. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit spécifiques relatives :
  - à l'identification et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, dans les comptes ;
  - à l'adaptation de l'approche générale et à la conception des procédures d'audit en réponse à cette évaluation.
3. Cette norme s'applique aux fraudes susceptibles d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes, à savoir :
  - les actes intentionnels portant atteinte à l'image fidèle des comptes et de nature à induire en erreur l'utilisateur de ces comptes ;
  - le détournement d'actifs.

### Caractéristiques de la fraude

4. La fraude se distingue de l'erreur par son caractère intentionnel.
5. Le risque de ne pas détecter une anomalie significative dans les comptes est plus élevé en cas de fraude qu'en cas d'erreur parce que la fraude est généralement accompagnée de procédés destinés à dissimuler les faits.
6. Conformément au principe défini dans la norme «Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes», le commissaire aux comptes fait preuve d'esprit critique et tient compte, tout au long de son audit, du fait qu'une anomalie significative résultant d'une fraude puisse exister.

### Echanges d'informations au sein de l'équipe d'audit

7. Lors de la planification de l'audit, les membres de l'équipe d'audit s'entretiennent du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes. Ces échanges permettent notamment au commissaire aux comptes d'apprécier les réponses à apporter à ce risque.
8. Le commissaire aux comptes détermine quels membres de l'équipe d'audit par-

icipent à ces échanges ainsi que les informations à communiquer aux membres de l'équipe qui n'y ont pas participé.

9. Les échanges peuvent porter, notamment, sur les éléments des comptes susceptibles de contenir des anomalies significatives résultant de fraudes ou sur les facteurs externes ou internes à l'entité susceptibles de créer, à l'égard de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, des incitations, des pressions ou des opportunités pour commettre une fraude.

10. Ces échanges peuvent permettre de répartir les différentes procédures d'audit à mettre en œuvre au sein de l'équipe d'audit.

11. Ces échanges se poursuivent, si nécessaire, au cours de la mission.

Prise de connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes

12. Afin d'identifier le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, le commissaire aux comptes, lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, met en œuvre des procédures d'audit, qui consistent à :

- s'enquérir du risque de fraude ;
- prendre connaissance de la façon dont les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce exercent leur surveillance en matière de risque de fraude ;
- analyser les facteurs de risque de fraude.

Par ailleurs, il tient compte des résultats des procédures analytiques et des informations obtenues à l'occasion d'autres procédures d'audit mises en œuvre dans le cadre de sa mission.

13. Parce que la direction est responsable du contrôle interne mis en place dans l'entité et de la préparation des comptes, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès d'elle :

- de l'appréciation qu'elle a du risque que les comptes comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ;
- des procédures qu'elle a mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre, y compris les risques spécifiques qu'elle aurait identifiés, ou les catégories d'opérations, les soldes de comptes ou les informations fournies dans l'annexe au titre desquels un risque de fraude peut exister ;
- le cas échéant, des informations qu'elle a communiquées aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce sur les procédures mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et y répondre ;
- le cas échéant, des informations qu'elle a communiquées aux employés sur sa vision de la conduite des affaires et sur la politique éthique de l'entité ;
- de la connaissance éventuelle par celle-ci de fraudes avérées, suspectées ou simplement alléguées concernant l'entité.

14. Le commissaire aux comptes s'enquiert par ailleurs auprès des personnes char-

gées de l'audit interne et de toute autre personne qu'il estime utile d'interroger dans l'entité de leur éventuelle connaissance de fraudes avérées, suspectées ou simplement alléguées concernant l'entité.

Il s'entretient également de ces questions avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce, notamment afin de corroborer les réponses apportées par la direction de l'entité.

15. L'importance accordée par les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce à la prévention de la fraude a une incidence sur le risque de fraude. Le commissaire aux comptes prend connaissance de la façon dont cet organe exerce sa surveillance sur les procédures mises en œuvre par la direction pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour répondre à ces risques.

16. Le commissaire aux comptes apprécie si les informations obtenues lors de ces entretiens indiquent la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraude. Il peut relever des faits ou identifier des situations qui indiquent l'existence d'incitations ou de pressions à commettre des fraudes ou qui en offrent l'opportunité.

17. Lorsque le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures analytiques lui permettant de prendre connaissance de l'entité, il apprécie si les corrélations inhabituelles ou inattendues indiquent des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

18. En complément, le commissaire aux comptes apprécie si des informations obtenues à l'occasion d'autres procédures d'audit indiquent des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

19. Lorsque le commissaire aux comptes a identifié, lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, il évalue, dans tous les cas, la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité qui se rapportent à ces risques.

Il existe une présomption de risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits. De ce fait, lorsque le commissaire aux comptes estime que ce risque n'existe pas, il en justifie dans son dossier.

### Réponses à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes

20. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, au niveau des comptes pris dans leur ensemble, le commissaire aux comptes adapte son approche générale de la mission. Pour cela, il :

- reconsidère l'affectation des membres de l'équipe d'audit et le degré de supervision de leurs travaux ;
- analyse les choix comptables de l'entité, en particulier ceux qui concernent des estimations qui reposent sur des hypothèses ou des opérations complexes, ainsi

que leur mise en œuvre. Il apprécie si ces choix sont de nature à porter atteinte à l'image fidèle des comptes ;

- introduit un élément d'imprévisibilité pour l'entité dans le choix de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit.

21. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, au niveau des assertions, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires à celles réalisées pour cette évaluation. Il détermine leur nature, leur calendrier et leur étendue en fonction du risque auquel elles répondent. Par exemple, il peut décider de faire davantage appel à l'observation physique de certains actifs, de recourir à des techniques de contrôle assistées par ordinateur ou encore de mettre en œuvre des procédures analytiques plus détaillées.

22. En complément des réponses à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions et afin de répondre au risque que la direction s'affranchisse de certains contrôles mis en place par l'entité, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit, qui consistent à :

- vérifier le caractère approprié des écritures comptables et des écritures d'inventaire passées lors de la préparation des comptes ;

- revoir si les estimations comptables ne sont pas biaisées. Pour cela, le commissaire aux comptes peut notamment revoir les jugements et les hypothèses de la direction reflétés dans les estimations comptables des années antérieures à la lumière des réalisations ultérieures ;

- comprendre la justification économique d'opérations importantes qui lui semblent être en dehors des activités ordinaires de l'entité, ou qui lui apparaissent inhabituelles eu égard à sa connaissance de l'entité et de son environnement.

### Réévaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes

23. En fonction des éléments collectés, le commissaire aux comptes apprécie, tout au long de sa mission, si son évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions reste appropriée.

24. Lorsqu'il relève une anomalie significative, il apprécie si elle peut constituer l'indice d'une fraude.

25. Lorsqu'il met en œuvre, à la fin de l'audit, des procédures analytiques lui permettant d'apprécier la cohérence d'ensemble des comptes, il apprécie si les corrélations inhabituelles ou inattendues indiquent l'existence d'un risque, jusqu'alors non identifié, d'anomalies significatives résultant de fraudes.

26. Dans de telles situations, le commissaire aux comptes peut être amené à re-

considérer la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit planifiées et à reconsidérer les informations obtenues de la direction.

### Déclarations de la direction

27. Le commissaire aux comptes demande à la direction des déclarations écrites par lesquelles :

- elle déclare que des contrôles destinés à prévenir et à détecter les fraudes ont été conçus et mis en œuvre dans l'entité ;
- elle confirme lui avoir communiqué son appréciation sur le risque que les comptes puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ;
- elle déclare lui avoir signalé toutes les fraudes avérées dont elle a eu connaissance, ou suspectées, et impliquant la direction, des employés ayant un rôle clé dans le dispositif de contrôle interne ou d'autres personnes, dès lors que la fraude est susceptible d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes ;
- elle déclare lui avoir signalé toutes les allégations de fraudes ayant un impact sur les comptes de l'entité et portées à sa connaissance par des employés, anciens employés, analystes, régulateurs ou autres.

### Communication

28. Lorsque le commissaire aux comptes a identifié une fraude ayant entraîné des anomalies significatives dans les comptes ou a obtenu des informations sur la possibilité d'une telle fraude, il en informe dès que possible la direction. Il lui communique également, au niveau de responsabilité approprié, les fraudes relevées au cours de son audit n'ayant pas entraîné d'anomalies significatives dans les comptes.

29. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative aux communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce.

A ce titre, il communique :

- les fraudes ayant entraîné des anomalies significatives dans les comptes ou les informations qu'il a obtenues sur la possibilité de telles fraudes ;
- les fraudes impliquant la direction ou des employés ayant un rôle clé dans le dispositif de contrôle interne.

30. Le commissaire aux comptes apprécie s'il existe d'autres points ayant trait à la fraude à discuter avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce.

Il peut s'agir par exemple d'interrogation de sa part sur la nature, l'étendue et la fréquence de l'évaluation par la direction des contrôles mis en place pour prévenir

et détecter la fraude ou encore sur le processus d'autorisation des opérations qui n'entrent pas dans le cadre habituel de l'activité de l'entité.

### Révélation des faits délictueux

31. Lorsque le commissaire aux comptes conclut que les comptes comportent des anomalies significatives résultant de fraudes susceptibles de recevoir une qualification pénale, il révèle les faits au procureur de la République.

### Remise en cause de la poursuite de la mission

32. Lorsque le commissaire aux comptes envisage de démissionner en raison de l'existence d'anomalies significatives résultant de fraudes avérées ou suspectées qui remettent en cause la poursuite de la mission, il respecte les règles édictées par le code de déontologie de la profession et s'assure notamment que sa démission a un motif légitime.

33. Si le commissaire aux comptes décide de démissionner :

- il s'en entretient avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce, et leur en expose les motifs ;
- il répond aux obligations édictées par le code de déontologie de la profession en terme de succession de mission.

### Documentation des travaux

34. Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier de travail :

- les décisions importantes prises au cours des échanges entre les membres de l'équipe d'audit sur le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les comptes ;
- les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes identifiés au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions ;
- l'adaptation de son approche générale en réponse au risque d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des comptes pris dans leur ensemble ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit conçues et mises en œuvre en réponse à son évaluation du risque et le lien entre ces procédures et les risques évalués au niveau des assertions ;
- les conclusions des procédures d'audit, et notamment de celles qui sont destinées à répondre au risque que la direction s'affranchisse des contrôles ;
- le cas échéant, les raisons motivant son appréciation selon laquelle il n'existe pas de risque de fraude dans la comptabilisation des produits ;

- les communications qu'il a faites en matière de fraude à la direction et aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce ;
- le cas échéant, la révélation au procureur de la République de faits délictueux. »

## NEP 250 Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non respect des textes légaux et réglementaires.

### Introduction

1. L'entité est assujettie à des textes légaux et réglementaires dont le non-respect peut conduire à des anomalies significatives dans les comptes.
2. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en œuvre :
  - afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect éventuel de textes légaux et réglementaires ;
  - lorsqu'il identifie des cas de non-respect de textes légaux et réglementaires susceptibles de conduire à des anomalies dans les comptes.
3. Elle définit en outre les incidences sur l'opinion du commissaire aux comptes des cas de non-respect de textes légaux et réglementaires susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes qu'il a identifiés.  
Identification et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires
4. Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes prend connaissance du secteur d'activité de l'entité, de son environnement réglementaire, notamment du référentiel comptable applicable, et des moyens mis en œuvre par l'entité pour s'y conformer.
5. Pour ce faire, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès de la direction :
  - des textes légaux et réglementaires qu'elle estime susceptibles d'avoir une incidence déterminante sur l'activité de l'entité ;
  - des procédures conçues et mises en œuvre dans l'entité visant à garantir le respect des textes légaux et réglementaires ;
  - des règles et procédures existantes pour identifier les litiges et pour évaluer et comptabiliser leurs incidences.
6. Lorsque le commissaire aux comptes identifie des textes légaux et réglementaires relatifs à l'établissement et à la présentation des comptes qui ont une incidence sur la détermination d'éléments significatifs des comptes :
  - il en acquiert une connaissance suffisante pour lui permettre de vérifier leur application ;
  - il collecte des éléments suffisants et appropriés justifiant de leur respect.
7. Lorsque le commissaire aux comptes identifie des textes légaux et réglementaires qui ne sont pas relatifs à l'établissement et à la présentation des comptes mais dont le non-respect peut avoir des conséquences financières pour l'entité, telles que des amendes ou des indemnités à verser, ou encore peut mettre en cause la continuité d'exploitation :

- il s'enquiert auprès de la direction du respect de ces textes ;
- il prend connaissance de la correspondance reçue des autorités administratives et de contrôle pour identifier les cas éventuels de non-respect des textes.

8. Tout au long de sa mission, le commissaire aux comptes est par ailleurs attentif au fait que les procédures d'audit mises en œuvre peuvent faire apparaître des cas de non-respect de textes légaux et réglementaires susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes.

9. Lorsque, à l'issue de ces procédures, le commissaire aux comptes a un doute quant au respect, par l'entité, d'un texte légal ou réglementaire susceptible de conduire à des anomalies significatives dans les comptes, il recueille des informations complémentaires pour lever ce doute et s'en entretient avec la direction.

10. Le commissaire aux comptes demande au représentant légal, en tant que responsable des comptes, une déclaration écrite par laquelle il déclare avoir, au mieux de sa connaissance, appliqué les textes légaux et réglementaires.

Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes lorsqu'il identifie des cas de non-respect de textes légaux et réglementaires susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes

11. Lorsqu'il identifie un cas de non-respect d'un texte légal ou réglementaire susceptible de conduire à des anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes :

- apprécie si ce non-respect conduit à une anomalie significative dans les comptes ;
- en analyse l'incidence sur son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, sur les procédures d'audit mises en œuvre et sur les éléments collectés, notamment sur la fiabilité des déclarations de la direction.

12. Le commissaire aux comptes communique dès que possible les cas de non-respect de textes légaux et réglementaires relevés aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce ou s'assure qu'ils en ont été informés.

### Incidences sur l'opinion

13. Lorsqu'il existe une incertitude sur l'application d'un texte légal ou réglementaire et que le commissaire aux comptes ne peut pas obtenir les éléments suffisants et appropriés pour la lever et en évaluer l'effet sur les comptes :

- il apprécie la nécessité de formuler une observation afin d'attirer l'attention du lecteur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe au titre de cette incertitude lorsque cette information est pertinente ;
- il en évalue l'incidence sur son opinion lorsque aucune information n'est fournie dans l'annexe sur cette incertitude ou lorsque l'information fournie n'est pas pertinente.

14. Lorsque le commissaire aux comptes conclut que le non-respect d'un texte légal ou réglementaire conduit à une anomalie significative dans les comptes et que celle-ci n'est pas corrigée, il en évalue l'incidence sur son opinion. Il en est de même lorsqu'il n'a pu mettre en œuvre les procédures d'audit pour apprécier si des cas de non-respect de textes légaux et réglementaires susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes sont survenus. »

## NEP 260 Communications avec les organes visés à l'article L.823-16 du code de commerce

### Introduction

1. Lors de l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes, le commissaire aux comptes communique, conformément aux dispositions de l'article L. 823-16, avec l'organe collégial chargé de l'administration ou l'organe chargé de la direction et l'organe de surveillance, ainsi que, le cas échéant, le comité spécialisé.
2. Les communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 permettent au commissaire aux comptes de porter à leur connaissance les éléments importants relatifs à sa mission et à l'élaboration des comptes. Elles permettent également au commissaire aux comptes de s'entretenir avec ces organes en vue de recueillir des informations qui concourent à sa connaissance de l'entité et de son environnement.
3. La présente norme a pour objet de préciser :
  - les éléments sur lesquels portent les communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 ;
  - les modalités de ces communications ;
  - les incidences sur la mission du commissaire aux comptes des échanges avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16.

### Éléments sur lesquels portent les communications

4. Le commissaire aux comptes porte à la connaissance des organes mentionnés à l'article L. 823-16 le programme général de travail mis en œuvre ainsi que les différents sondages auxquels il a procédé.  
Dans ce cadre, il communique aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 :
  - au début de la mission, l'étendue des travaux d'audit et le calendrier prévus ;
  - au cours de la mission :
    - les difficultés importantes rencontrées lors de son audit des comptes susceptibles d'affecter le bon déroulement de ses travaux ;
    - ses commentaires éventuels sur les pratiques comptables de l'entité susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes, notamment les politiques comptables, les estimations comptables et les informations fournies en annexe ;
    - les autres éléments apparus au cours de l'audit qui, selon son jugement professionnel, sont importants pour ces organes dans le cadre de leur fonction, notamment de surveillance du processus d'élaboration des comptes. Il en est notamment ainsi des faiblesses significatives du contrôle interne que le commissaire aux comptes

communiqué en faisant application de la norme d'exercice professionnel relative à la communication des faiblesses du contrôle interne.

Dans le cadre de ces communications, le commissaire aux comptes précise les éléments pour lesquels il a demandé des déclarations écrites au représentant légal de l'entité.

Le commissaire aux comptes communique également aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 :

- les modifications qui lui paraissent devoir être apportées aux comptes devant être arrêtés ou aux autres documents comptables, en faisant toutes observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour leur établissement ;
- les irrégularités et les inexactitudes qu'il aurait découvertes ;
- les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les résultats de la période comparés à ceux de la période précédente.

5. En outre, lorsque le commissaire aux comptes intervient auprès d'entités soumises aux dispositions de l'article L. 823-19 ou qui se sont volontairement dotées d'un comité spécialisé au sens dudit article, il :

- examine avec ce comité spécialisé les risques pesant sur son indépendance et les mesures de sauvegarde prises pour atténuer ces risques ;
- porte à sa connaissance les faiblesses significatives du contrôle interne, en faisant application de la norme d'exercice professionnel relative à la communication des faiblesses du contrôle interne ;
- lui communique chaque année :
  - une déclaration d'indépendance ;
  - une actualisation des informations mentionnées à l'article L. 820-3 détaillant les prestations fournies par les membres du réseau auquel il est affilié ainsi que les prestations accomplies au titre des diligences directement liées à la mission.

6. Lorsque le commissaire aux comptes communique des informations au comité spécialisé, il détermine s'il les communique également aux autres organes mentionnés à l'article L. 823-16.

### Modalités des communications

7. Le commissaire aux comptes précise aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 quels seront la forme, le calendrier et le contenu prévus des éléments qui leur seront communiqués.

8. Indépendamment du calendrier prévu, le commissaire aux comptes procède à ces communications au moment qu'il juge approprié selon l'importance du sujet et les actions éventuelles à entreprendre par les organes concernés.

9. Le commissaire aux comptes communique par écrit :

- les éléments importants relatifs à son audit lorsqu'il considère qu'une communication orale ne serait pas appropriée ou lorsque des dispositions légales ou réglementaires le prévoient spécifiquement ;
- les éléments relatifs à son indépendance définis au paragraphe 05.

### Incidences sur la mission des échanges avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16

10. En fonction des éléments collectés lors des échanges avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16, le commissaire aux comptes apprécie, tout au long de sa mission, si son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions reste appropriée.

### Documentation

11. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier :
- la formalisation des échanges oraux avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 et la date de ces échanges ;
  - une copie des communications écrites. »

## NEP 265 Communication des faiblesses du contrôle interne

### Introduction

1. Lors de la prise de connaissance de l'entité, notamment de son contrôle interne, effectuée en application de la norme d'exercice professionnel relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies dans les comptes, et tout au long de son audit, le commissaire aux comptes peut relever des faiblesses du contrôle interne. Ces faiblesses sont les faiblesses du contrôle interne lié à l'information comptable et financière qui se caractérisent par :
  - l'absence d'un contrôle nécessaire pour prévenir, détecter ou corriger des anomalies dans les comptes ; ou
  - l'incapacité d'un contrôle à prévenir, détecter ou corriger des anomalies dans les comptes du fait de sa conception, de sa mise en œuvre ou de son fonctionnement.
2. Une faiblesse significative du contrôle interne est une faiblesse ou un ensemble de faiblesses du contrôle interne lié à l'information comptable et financière suffisamment importante pour mériter l'attention de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance, ainsi que, le cas échéant, du comité spécialisé.
3. Lorsqu'il fait application de la norme d'exercice professionnel relative aux procédures d'audit mises en œuvre à l'issue de l'évaluation des risques, le commissaire aux comptes apprécie l'efficacité des contrôles pertinents pour l'audit lorsqu'il a décidé de s'appuyer sur ces contrôles ou lorsqu'il considère que les contrôles de substance seuls ne sont pas suffisants. Ainsi, les procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes n'ont pas pour objectif d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne.
4. La présente norme a pour objet de définir les modalités de la communication par le commissaire aux comptes des faiblesses du contrôle interne qu'il a relevées.

### Destinataires et forme de la communication

5. Au moment qu'il juge approprié, le commissaire aux comptes communique à la direction, au niveau de responsabilité approprié, les faiblesses du contrôle interne identifiées au cours de l'audit qu'il estime d'une importance suffisante pour mériter son attention, sauf s'il considère cette démarche inappropriée en la circonstance. Il effectue cette communication par écrit lorsqu'elle porte sur des faiblesses qu'il estime significatives.
6. Le commissaire aux comptes communique les faiblesses significatives du contrôle interne aux organes mentionnés à l'article L. 823-16, au moment qu'il juge approprié, par écrit.

## Contenu de la communication écrite des faiblesses significatives du contrôle interne

7. La communication écrite des faiblesses significatives du contrôle interne comprend :

- une description des faiblesses significatives du contrôle interne et de leurs effets potentiels sur les comptes ;
- une information sur la portée et les limites de cette communication. Cette information rappelle notamment que :
- l'objectif de l'audit est de formuler une opinion sur les comptes ;
- le commissaire aux comptes prend connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes et non dans le but de formuler une opinion sur l'efficacité du contrôle interne.

Seules sont communiquées les faiblesses significatives du contrôle interne qu'il a identifiées au cours de l'audit. »

## NEP 300 La planification de l'audit

### Introduction

1. L'audit des comptes mis en oeuvre par le commissaire aux comptes appelé à certifier les comptes d'une entité fait l'objet d'une planification. Cette planification est formalisée notamment dans un plan de mission et un programme de travail.
2. La présente norme a pour objet de définir la démarche que suit le commissaire aux comptes pour la planification de son audit des comptes et l'élaboration du plan de mission et du programme de travail.

### Aspects généraux de la planification

3. La planification consiste à prévoir :
  - l'approche générale des travaux ;
  - les procédures d'audit à mettre en oeuvre par les membres de l'équipe d'audit ;
  - la nature et l'étendue de la supervision des membres de l'équipe d'audit et la revue de leurs travaux ;
  - la nature et l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission, y compris le recours éventuel à des experts ;
  - le cas échéant, la coordination des travaux avec les interventions d'experts ou d'autres professionnels chargés du contrôle des comptes des entités comprises dans le périmètre de consolidation.
4. Lorsque le commissariat aux comptes est exercé par plusieurs commissaires aux comptes, les éléments relatifs à la planification de l'audit sont définis de manière concertée.
5. Lorsque le commissaire aux comptes est conduit à certifier à la fois les comptes annuels et les comptes consolidés d'une entité, la planification reflète l'approche générale et les travaux prévus au titre de l'audit des comptes annuels et des comptes consolidés.
6. La planification est réalisée de façon à permettre au commissaire aux comptes, notamment sur la base d'échanges entre le signataire et les autres membres clés de l'équipe d'audit, de porter une attention appropriée aux aspects de l'audit qu'il considère essentiels, d'identifier et de résoudre les problèmes potentiels dans des délais adaptés et d'organiser la mission de façon efficace.
7. La planification est engagée :
  - après la mise en oeuvre des vérifications liées à l'acceptation et au maintien de la mission, en particulier de celles liées aux règles déontologiques ;
  - après prise de contact avec le commissaire aux comptes prédécesseur dans le respect des règles de déontologie et de secret professionnel, en cas de changement de commissaire aux comptes ;

- avant la mise en oeuvre des procédures d'audit.

8. Le commissaire aux comptes établit par écrit un plan de mission et un programme de travail relatifs à l'audit des comptes de l'exercice. Ces documents reprennent les principaux éléments de la planification et font partie, conformément aux dispositions de l'article 66, alinéa 2, du décret n° 69-810 du 12 août 1969, du dossier du commissaire aux comptes.

9. Ces documents sont établis en tenant compte de la forme juridique de l'entité contrôlée, de sa taille, de la nature de ses activités, du contrôle éventuellement exercé par l'autorité publique, de la complexité de la mission, de la méthodologie et des techniques spécifiques utilisées par le commissaire aux comptes.

### Plan de mission

10. Le plan de mission décrit l'approche générale des travaux, qui comprend notamment :

- l'étendue, le calendrier et l'orientation des travaux ;
- le ou les seuils de signification retenus, et
- les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail.

### Programme de travail

11. Le programme de travail définit la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires, au cours de l'exercice, à la mise en oeuvre du plan de mission, compte tenu des prescriptions légales et des normes d'exercice professionnel ; il indique le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences et les honoraires correspondants.

### Modifications apportées au plan de mission et au programme de travail

12. Sur la base des éléments collectés lors de la mise en oeuvre des procédures d'audit, le commissaire aux comptes peut décider de modifier les éléments planifiés et consignés dans le plan de mission et le programme de travail. Il peut être ainsi amené à modifier son approche générale, à revoir ses choix et à prévoir des travaux complémentaires ou différents.

13. Ces modifications ainsi que les raisons qui les ont motivées sont consignées dans le dossier du commissaire aux comptes.

## Communication

14. A ce stade, le commissaire aux comptes peut s'entretenir des questions relatives à la planification avec les personnes appropriées au sein de l'entité.

## NEP 315 La connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

### Introduction

1. Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance suffisante de l'entité, notamment de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et afin de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit permettant de fonder son opinion sur les comptes.
2. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à la prise de connaissance de l'entité et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes.

### Définitions

3. Assertions : critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes.
4. Significatif : est significatif l'élément dont l'omission ou l'inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques ou le jugement fondés sur les comptes.
5. Anomalie significative : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude, d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information comptable ou financière.
6. Catégorie d'opérations : ensemble d'opérations présentant des caractéristiques communes, réalisées par l'entité au cours d'une période et nécessitant chacune un enregistrement comptable.
7. Contrôles de substance : procédures d'audit mises en œuvre pour détecter les anomalies significatives au niveau des assertions. Elles incluent :
  - les tests de détail ;
  - les procédures analytiques.
8. Inspection : technique de contrôle qui consiste à :
  - examiner des enregistrements ou des documents, soit internes, soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports ;
  - ou à procéder à un contrôle physique des actifs corporels.
9. Observation physique : technique de contrôle qui consiste à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité.
10. Procédure analytique : technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir :
  - de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou

avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité, ou d'entités similaires ; et

- de l'analyse des variations ou des tendances inattendues.

11. Test de détail : contrôle d'un élément individuel faisant partie d'une catégorie d'opérations, d'un solde de compte ou d'une information fournie dans l'annexe.

### Prise de connaissance de l'entité et de son environnement

12. La prise de connaissance de l'entité permet au commissaire aux comptes de constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et exerce son jugement professionnel pour évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et répondre à ce risque tout au long de son audit.

13. Le commissaire aux comptes prend connaissance :

- du secteur d'activité de l'entité, de son environnement réglementaire, notamment du référentiel comptable applicable, et d'autres facteurs externes tels que les conditions économiques générales ;

- des caractéristiques de l'entité qui permettent au commissaire aux comptes d'appréhender les catégories d'opérations, les soldes des comptes et les informations attendues dans l'annexe des comptes. Ces caractéristiques incluent notamment la nature de ses activités, la composition de son capital et de son gouvernement d'entreprise, sa politique d'investissement, son organisation et son financement ainsi que le choix des méthodes comptables appliquées ;

- des objectifs de l'entité et des stratégies mises en œuvre pour les atteindre dans la mesure où ces objectifs pourront avoir des conséquences financières et, de ce fait, une incidence sur les comptes ;

- de la mesure et de l'analyse des indicateurs de performance financière de l'entité ; ces éléments indiquent au commissaire aux comptes les aspects financiers que la direction considère comme constituant des enjeux majeurs ;

- des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit.

### Prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit

14. La prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit permet au commissaire aux comptes d'identifier les types d'anomalies potentielles et de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes.

Le commissaire aux comptes prend connaissance des éléments du contrôle interne qui contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes,

pris dans leur ensemble et au niveau des assertions.

Pour ce faire, le commissaire aux comptes prend notamment connaissance des éléments suivants :

- 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. A 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. A 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.

## Evaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

15. Lors de sa prise de connaissance, le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives :

- au niveau des comptes pris dans leur ensemble ; et
- au niveau des assertions, pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe des comptes.

L'évaluation des risques au niveau des assertions est basée sur les éléments collectés par le commissaire aux comptes lors de la prise de connaissance de l'entité, mais elle peut être remise en cause et modifiée au cours de l'audit en fonction des autres éléments collectés au cours de la mission.

16. Le commissaire aux comptes évalue la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité lorsqu'il estime :

- qu'ils contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble ou au niveau des assertions ;
- qu'ils se rapportent à un risque inhérent élevé identifié qui requiert une démarche d'audit particulière. Un tel risque est généralement lié à des opérations non courantes en raison de leur importance et de leur nature ou à des éléments sujets à interprétation, tels que les estimations comptables ;
- que les seuls éléments collectés à partir des contrôles de substance ne lui permettront pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée.

17. L'évaluation par le commissaire aux comptes de la conception et de la mise en œuvre des contrôles de l'entité consiste à apprécier si un contrôle, seul ou en association avec d'autres, est théoriquement en mesure de prévenir, de détecter ou de corriger les anomalies significatives dans les comptes.

Techniques de contrôle utilisées pour la prise de connaissance de l'entité et l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

18. Pour prendre connaissance de l'entité et évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes collecte des informations en mettant en œuvre les techniques de contrôle suivantes :

- des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, comme le personnel de production ou les auditeurs internes qui peuvent fournir au commissaire aux comptes des perspectives différentes pour l'identification des risques ;
- des procédures analytiques qui peuvent notamment permettre au commissaire aux comptes d'identifier des opérations ou des événements inhabituels ; et
- des observations physiques et des inspections qui peuvent notamment permettre au commissaire aux comptes de recueillir des informations sur l'entité, mais égale-

ment de corroborer celles recueillies auprès de la direction ou d'autres personnes au sein de l'entité.

19. Lorsque le commissaire aux comptes utilise les informations qu'il a recueillies au cours des exercices précédents, il met en œuvre des procédures visant à détecter les changements survenus depuis et susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations.

### Echanges d'informations au sein de l'équipe d'audit

20. Les membres de l'équipe d'audit s'entretiennent des risques d'anomalies significatives dans les comptes. L'objectif de ces échanges est que chaque membre de l'équipe d'audit appréhende les risques pouvant exister sur les éléments qu'il est chargé de contrôler et les conséquences possibles de ses propres travaux sur l'ensemble de la mission.

Le commissaire aux comptes détermine :

- quels membres de l'équipe d'audit participent à ces échanges d'informations, à quel moment ils ont lieu ainsi que les thèmes qui y seront abordés en fonction du rôle, de l'expérience et des besoins d'information des membres de l'équipe ;
- s'il convient d'associer aux échanges les experts qu'il aurait prévu de solliciter pour les besoins de la mission.

### Documentation des travaux

21. Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier de travail :

- a) Les principaux éléments des échanges d'informations au sein de l'équipe d'audit, et notamment les décisions importantes prises à l'issue de ces échanges ;
- b) Les éléments importants relatifs à la prise de connaissance de l'entité, y compris de chacun des éléments du contrôle interne dont il a évalué la conception et la mise en œuvre, la source des informations obtenues et les procédures d'audit réalisées ;
- c) Les risques d'anomalies significatives identifiés et leur évaluation au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions ;
- d) Les évaluations requises par la présente norme portant sur les contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité.

22. La manière utilisée par le commissaire aux comptes pour consigner ces informations relève de son jugement professionnel. Il peut s'agir, par exemple, d'une description sous forme narrative, de questionnaires ou encore de diagrammes.

23. La forme et le niveau de détail des informations ainsi consignées dépendent des nombreux éléments propres à l'entité, tels que sa taille, la nature de ses opérations ou encore son contrôle interne, mais également des techniques de contrôle mises en œuvre par le commissaire aux comptes. »

## NEP 320 Notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit

### Introduction

1. En vue de formuler son opinion sur les comptes, le commissaire aux comptes met en œuvre un audit afin d'obtenir l'assurance, élevée mais non absolue, qualifiée par convention d'«assurance raisonnable», que les comptes pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives par leur montant ou par leur nature.
2. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'application par le commissaire aux comptes de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit. Par ailleurs, la norme «évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit» explique comment cette même notion est appliquée par le commissaire aux comptes lors de la prise en compte de l'incidence sur l'audit des anomalies relevées et lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les comptes.

### Définitions

3. Anomalie : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude. Une anomalie provient d'un écart entre le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie dans les comptes pour un élément, et le montant, le classement, la présentation ou l'information à fournir, exigés pour ce même élément par le référentiel comptable applicable.
4. Anomalie significative : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information financière ou comptable.
5. Anomalies non corrigées : anomalies autres que celles manifestement insignifiantes que le commissaire aux comptes a récapitulées au cours de l'audit et qui n'ont pas été corrigées.
6. Seuil de signification : montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés.
7. Seuil de planification : seuil d'un montant inférieur au seuil de signification utilisé par le commissaire aux comptes pour définir la nature et l'étendue de ses travaux. Le seuil de planification est fixé à un montant tel qu'il permet de réduire à un niveau acceptable le risque que le montant des anomalies relevées non corrigées et des anomalies non détectées excède le seuil de signification.

## Notion de caractère significatif dans le contexte de l'audit

8. La notion de caractère significatif est appliquée par le commissaire aux comptes pour planifier et réaliser son audit ainsi que pour prendre en compte l'incidence des anomalies relevées sur l'audit et, le cas échéant, évaluer l'incidence des anomalies non corrigées sur les comptes. Elle est également appliquée par le commissaire aux comptes pour émettre son opinion sur les comptes.

9. Le commissaire aux comptes met en œuvre la notion de caractère significatif dans le contexte de l'audit des comptes en considérant non seulement le montant des anomalies mais aussi leur nature. Il prend également en compte les circonstances particulières de leur survenance : en effet, les circonstances entourant certaines anomalies peuvent amener le commissaire aux comptes à les juger significatives quand bien même leur montant ne le serait pas.

10. La détermination du caractère significatif des anomalies relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes et est influencée par sa perception des besoins d'informations financières des utilisateurs des comptes.

11. Dans ce contexte, le commissaire aux comptes est fondé à considérer que les utilisateurs :

a) Ont une certaine connaissance des activités de l'entité et de son environnement économique ainsi que de la comptabilité et qu'ils analyseront les comptes avec attention ;

b) Sont conscients que les comptes sont audités en tenant compte du caractère significatif des informations ;

c) Sont conscients des incertitudes inhérentes aux évaluations de certains montants fondées sur des estimations, l'exercice du jugement professionnel et la prise en considération d'événements futurs ; et

d) Prennent des décisions économiques en se fondant sur les informations contenues dans les comptes.

12. Pour évaluer le caractère significatif d'une anomalie à partir de son montant, le commissaire aux comptes détermine un ou des seuils de signification.

13. Pour déterminer la nature et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre, le commissaire aux comptes utilise un ou des seuil(s) de planification de la mission.

### Détermination du seuil ou des seuils de signification

14. Lors de la planification de l'audit, le commissaire aux comptes détermine un seuil de signification au niveau des comptes pris dans leur ensemble.

15. Si, dans le contexte spécifique à l'entité, il existe des flux d'opérations, soldes de

comptes ou informations à fournir pour lesquels des anomalies de montant inférieur au seuil de signification fixé pour les comptes pris dans leur ensemble pourraient influencer le jugement des utilisateurs des comptes ou les décisions économiques qu'ils prennent en se fondant sur ceux-ci, le commissaire aux comptes apprécie s'il doit également fixer un ou des seuils de signification de montants inférieurs pour ces flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir.

16. Pour apprécier si des seuils de signification d'un montant moins élevé que le seuil de signification retenu au niveau des comptes pris dans leur ensemble sont nécessaires pour certaines catégories d'opérations, certains soldes comptables ou certaines informations fournies dans l'annexe, le commissaire aux comptes prend notamment en compte :

- les informations sensibles des comptes en fonction du secteur d'activité de l'entité ;
- l'existence de règles comptables ou de textes légaux ou réglementaires spécifiques à l'entité ou à son secteur ; ou
- la réalisation d'opérations particulières au cours de l'exercice.

17. Sur la base de son jugement professionnel, le commissaire aux comptes identifie des critères pertinents à partir desquels, par application de taux ou d'autres modalités de calcul, il détermine le seuil ou les seuils de signification. Ces critères peuvent être, par exemple :

- le résultat courant ;
- le résultat net ;
- le chiffre d'affaires ;
- les capitaux propres ; ou
- l'endettement net.

18. Le choix de ces critères dépend notamment :

- de la structure des comptes de l'entité ;
- de la présence dans les comptes d'éléments auxquels certains des utilisateurs se fondant sur les comptes sont susceptibles d'être particulièrement attentifs ;
- du secteur d'activité de l'entité ;
- de la structure de l'actionariat de l'entité ou de son financement ;
- de leur variabilité dans le temps.

### Détermination du ou des seuils de planification

19. Lors de la planification de l'audit, le commissaire aux comptes détermine un ou des seuil(s) de planification de la mission.

20. La détermination du seuil de planification ne relève pas du seul calcul arithmétique mais également du jugement professionnel. Lorsqu'il détermine ce seuil,

le commissaire aux comptes s'appuie sur la connaissance qu'il a de l'entité, mise à jour au cours de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques, et prend en compte le risque d'anomalies dans les comptes de l'exercice en cours au vu, notamment, de la nature et de l'étendue des anomalies relevées au cours des audits précédents. Le seuil de planification est inférieur au seuil de signification. Il est généralement déterminé en appliquant un pourcentage à ce dernier.

21. Si le commissaire aux comptes a estimé nécessaire de fixer un ou des seuils de signification de montants inférieurs pour certains flux d'opérations, soldes de comptes ou informations, il détermine pour ce ou chacun de ces seuils de signification un seuil de planification.

Modification des seuils de signification ou de planification au cours de la mission

22. Au cours de la mission, le commissaire aux comptes reconsidère le seuil ou les seuils de signification s'il a la connaissance de faits nouveaux ou d'évolutions de l'entité qui remettent en cause l'évaluation initiale de ces seuils. Il peut en être ainsi, par exemple, lorsque la détermination du seuil ou des seuils a été faite à partir de prévisions dont les réalisations s'écartent sensiblement.

23. Si le commissaire aux comptes conclut que la fixation d'un ou de seuils de signification moins élevé(s) que celui ou ceux initialement fixé(s) est approprié, il détermine s'il est nécessaire de modifier le ou les seuils de planification, et si la nature et l'étendue des procédures d'audit complémentaires qu'il a définies restent appropriés.

## Documentation

24. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier le ou les seuils de signification et le ou les seuils de planification qu'il a retenus ainsi que les critères pris en compte pour les déterminer. Il fait également figurer dans son dossier toute modification apportée à ces montants au cours de l'audit et les explications y afférentes. »

## NEP 315 La connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

### Introduction

1. Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance suffisante de l'entité, notamment de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et afin de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit permettant de fonder son opinion sur les comptes.
2. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à la prise de connaissance de l'entité et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes.

### Définitions

3. Assertions : critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes.
4. Significatif : est significatif l'élément dont l'omission ou l'inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques ou le jugement fondés sur les comptes.
5. Anomalie significative : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude, d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information comptable ou financière.
6. Catégorie d'opérations : ensemble d'opérations présentant des caractéristiques communes, réalisées par l'entité au cours d'une période et nécessitant chacune un enregistrement comptable.
7. Contrôles de substance : procédures d'audit mises en œuvre pour détecter les anomalies significatives au niveau des assertions. Elles incluent :
  - les tests de détail ;
  - les procédures analytiques.
8. Inspection : technique de contrôle qui consiste à :
  - examiner des enregistrements ou des documents, soit internes, soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports ;
  - ou à procéder à un contrôle physique des actifs corporels.
9. Observation physique : technique de contrôle qui consiste à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité.
10. Procédure analytique : technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir :
  - de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou

avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité, ou d'entités similaires ; et  
de l'analyse des variations ou des tendances inattendues.

11. Test de détail : contrôle d'un élément individuel faisant partie d'une catégorie d'opérations, d'un solde de compte ou d'une information fournie dans l'annexe.

### Prise de connaissance de l'entité et de son environnement

12. La prise de connaissance de l'entité permet au commissaire aux comptes de constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et exerce son jugement professionnel pour évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et répondre à ce risque tout au long de son audit.

13. Le commissaire aux comptes prend connaissance :

- du secteur d'activité de l'entité, de son environnement réglementaire, notamment du référentiel comptable applicable, et d'autres facteurs externes tels que les conditions économiques générales ;
- des caractéristiques de l'entité qui permettent au commissaire aux comptes d'appréhender les catégories d'opérations, les soldes des comptes et les informations attendues dans l'annexe des comptes. Ces caractéristiques incluent notamment la nature de ses activités, la composition de son capital et de son gouvernement d'entreprise, sa politique d'investissement, son organisation et son financement ainsi que le choix des méthodes comptables appliquées ;
- des objectifs de l'entité et des stratégies mises en œuvre pour les atteindre dans la mesure où ces objectifs pourront avoir des conséquences financières et, de ce fait, une incidence sur les comptes ;
- de la mesure et de l'analyse des indicateurs de performance financière de l'entité ; ces éléments indiquent au commissaire aux comptes les aspects financiers que la direction considère comme constituant des enjeux majeurs ;
- des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit.

### Prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit

14. La prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit permet au commissaire aux comptes d'identifier les types d'anomalies potentielles et de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes.

Le commissaire aux comptes prend connaissance des éléments du contrôle interne qui contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes,

pris dans leur ensemble et au niveau des assertions.

Pour ce faire, le commissaire aux comptes prend notamment connaissance des éléments suivants :

- 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. A 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. A 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.

## Evaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

15. Lors de sa prise de connaissance, le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives :

- au niveau des comptes pris dans leur ensemble ; et
- au niveau des assertions, pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe des comptes.

L'évaluation des risques au niveau des assertions est basée sur les éléments collectés par le commissaire aux comptes lors de la prise de connaissance de l'entité, mais elle peut être remise en cause et modifiée au cours de l'audit en fonction des autres éléments collectés au cours de la mission.

16. Le commissaire aux comptes évalue la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité lorsqu'il estime :

- qu'ils contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble ou au niveau des assertions ;
- qu'ils se rapportent à un risque inhérent élevé identifié qui requiert une démarche d'audit particulière. Un tel risque est généralement lié à des opérations non courantes en raison de leur importance et de leur nature ou à des éléments sujets à interprétation, tels que les estimations comptables ;
- que les seuls éléments collectés à partir des contrôles de substance ne lui permettront pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée.

17. L'évaluation par le commissaire aux comptes de la conception et de la mise en œuvre des contrôles de l'entité consiste à apprécier si un contrôle, seul ou en association avec d'autres, est théoriquement en mesure de prévenir, de détecter ou de corriger les anomalies significatives dans les comptes.

Techniques de contrôle utilisées pour la prise de connaissance de l'entité et l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

18. Pour prendre connaissance de l'entité et évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes collecte des informations en mettant en œuvre les techniques de contrôle suivantes :

- des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, comme le personnel de production ou les auditeurs internes qui peuvent fournir au commissaire aux comptes des perspectives différentes pour l'identification des risques ;
- des procédures analytiques qui peuvent notamment permettre au commissaire aux comptes d'identifier des opérations ou des événements inhabituels ; et
- des observations physiques et des inspections qui peuvent notamment permettre au commissaire aux comptes de recueillir des informations sur l'entité, mais égale-

ment de corroborer celles recueillies auprès de la direction ou d'autres personnes au sein de l'entité.

19. Lorsque le commissaire aux comptes utilise les informations qu'il a recueillies au cours des exercices précédents, il met en œuvre des procédures visant à détecter les changements survenus depuis et susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations.

#### Echanges d'informations au sein de l'équipe d'audit

20. Les membres de l'équipe d'audit s'entretiennent des risques d'anomalies significatives dans les comptes. L'objectif de ces échanges est que chaque membre de l'équipe d'audit appréhende les risques pouvant exister sur les éléments qu'il est chargé de contrôler et les conséquences possibles de ses propres travaux sur l'ensemble de la mission.

Le commissaire aux comptes détermine :

- quels membres de l'équipe d'audit participent à ces échanges d'informations, à quel moment ils ont lieu ainsi que les thèmes qui y seront abordés en fonction du rôle, de l'expérience et des besoins d'information des membres de l'équipe ;
- s'il convient d'associer aux échanges les experts qu'il aurait prévu de solliciter pour les besoins de la mission.

#### Documentation des travaux

21. Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier de travail :

- a) Les principaux éléments des échanges d'informations au sein de l'équipe d'audit, et notamment les décisions importantes prises à l'issue de ces échanges ;
- b) Les éléments importants relatifs à la prise de connaissance de l'entité, y compris de chacun des éléments du contrôle interne dont il a évalué la conception et la mise en œuvre, la source des informations obtenues et les procédures d'audit réalisées ;
- c) Les risques d'anomalies significatives identifiés et leur évaluation au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions ;
- d) Les évaluations requises par la présente norme portant sur les contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité.

22. La manière utilisée par le commissaire aux comptes pour consigner ces informations relève de son jugement professionnel. Il peut s'agir, par exemple, d'une description sous forme narrative, de questionnaires ou encore de diagrammes.

23. La forme et le niveau de détail des informations ainsi consignées dépendent des nombreux éléments propres à l'entité, tels que sa taille, la nature de ses opérations ou encore son contrôle interne, mais également des techniques de contrôle mises en œuvre par le commissaire aux comptes. »

## NEP 320 Notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit

### Introduction

1. En vue de formuler son opinion sur les comptes, le commissaire aux comptes met en œuvre un audit afin d'obtenir l'assurance, élevée mais non absolue, qualifiée par convention d'«assurance raisonnable», que les comptes pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives par leur montant ou par leur nature.
2. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'application par le commissaire aux comptes de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit. Par ailleurs, la norme «évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit» explique comment cette même notion est appliquée par le commissaire aux comptes lors de la prise en compte de l'incidence sur l'audit des anomalies relevées et lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les comptes.

### Définitions

3. Anomalie : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude. Une anomalie provient d'un écart entre le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie dans les comptes pour un élément, et le montant, le classement, la présentation ou l'information à fournir, exigés pour ce même élément par le référentiel comptable applicable.
4. Anomalie significative : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information financière ou comptable.
5. Anomalies non corrigées : anomalies autres que celles manifestement insignifiantes que le commissaire aux comptes a récapitulées au cours de l'audit et qui n'ont pas été corrigées.
6. Seuil de signification : montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés.
7. Seuil de planification : seuil d'un montant inférieur au seuil de signification utilisé par le commissaire aux comptes pour définir la nature et l'étendue de ses travaux. Le seuil de planification est fixé à un montant tel qu'il permet de réduire à un niveau acceptable le risque que le montant des anomalies relevées non corrigées et des anomalies non détectées excède le seuil de signification.

## Notion de caractère significatif dans le contexte de l'audit

8. La notion de caractère significatif est appliquée par le commissaire aux comptes pour planifier et réaliser son audit ainsi que pour prendre en compte l'incidence des anomalies relevées sur l'audit et, le cas échéant, évaluer l'incidence des anomalies non corrigées sur les comptes. Elle est également appliquée par le commissaire aux comptes pour émettre son opinion sur les comptes.

9. Le commissaire aux comptes met en œuvre la notion de caractère significatif dans le contexte de l'audit des comptes en considérant non seulement le montant des anomalies mais aussi leur nature. Il prend également en compte les circonstances particulières de leur survenance : en effet, les circonstances entourant certaines anomalies peuvent amener le commissaire aux comptes à les juger significatives quand bien même leur montant ne le serait pas.

10. La détermination du caractère significatif des anomalies relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes et est influencée par sa perception des besoins d'informations financières des utilisateurs des comptes.

11. Dans ce contexte, le commissaire aux comptes est fondé à considérer que les utilisateurs :

a) Ont une certaine connaissance des activités de l'entité et de son environnement économique ainsi que de la comptabilité et qu'ils analyseront les comptes avec attention ;

b) Sont conscients que les comptes sont audités en tenant compte du caractère significatif des informations ;

c) Sont conscients des incertitudes inhérentes aux évaluations de certains montants fondées sur des estimations, l'exercice du jugement professionnel et la prise en considération d'événements futurs ; et

d) Prennent des décisions économiques en se fondant sur les informations contenues dans les comptes.

12. Pour évaluer le caractère significatif d'une anomalie à partir de son montant, le commissaire aux comptes détermine un ou des seuils de signification.

13. Pour déterminer la nature et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre, le commissaire aux comptes utilise un ou des seuil(s) de planification de la mission.

## Détermination du seuil ou des seuils de signification

14. Lors de la planification de l'audit, le commissaire aux comptes détermine un seuil de signification au niveau des comptes pris dans leur ensemble.

15. Si, dans le contexte spécifique à l'entité, il existe des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir pour lesquels des anomalies de montant inférieur

au seuil de signification fixé pour les comptes pris dans leur ensemble pourraient influencer le jugement des utilisateurs des comptes ou les décisions économiques qu'ils prennent en se fondant sur ceux-ci, le commissaire aux comptes apprécie s'il doit également fixer un ou des seuils de signification de montants inférieurs pour ces flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir.

16. Pour apprécier si des seuils de signification d'un montant moins élevé que le seuil de signification retenu au niveau des comptes pris dans leur ensemble sont nécessaires pour certaines catégories d'opérations, certains soldes comptables ou certaines informations fournies dans l'annexe, le commissaire aux comptes prend notamment en compte :

- les informations sensibles des comptes en fonction du secteur d'activité de l'entité ;
- l'existence de règles comptables ou de textes légaux ou réglementaires spécifiques à l'entité ou à son secteur ; ou
- la réalisation d'opérations particulières au cours de l'exercice.

17. Sur la base de son jugement professionnel, le commissaire aux comptes identifie des critères pertinents à partir desquels, par application de taux ou d'autres modalités de calcul, il détermine le seuil ou les seuils de signification. Ces critères peuvent être, par exemple :

- le résultat courant ;
- le résultat net ;
- le chiffre d'affaires ;
- les capitaux propres ; ou
- l'endettement net.

18. Le choix de ces critères dépend notamment :

- de la structure des comptes de l'entité ;
- de la présence dans les comptes d'éléments auxquels certains des utilisateurs se fondant sur les comptes sont susceptibles d'être particulièrement attentifs ;
- du secteur d'activité de l'entité ;
- de la structure de l'actionnariat de l'entité ou de son financement ;
- de leur variabilité dans le temps.

### Détermination du ou des seuils de planification

19. Lors de la planification de l'audit, le commissaire aux comptes détermine un ou des seuil(s) de planification de la mission.

20. La détermination du seuil de planification ne relève pas du seul calcul arithmétique mais également du jugement professionnel. Lorsqu'il détermine ce seuil, le commissaire aux comptes s'appuie sur la connaissance qu'il a de l'entité, mise

à jour au cours de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques, et prend en compte le risque d'anomalies dans les comptes de l'exercice en cours au vu, notamment, de la nature et de l'étendue des anomalies relevées au cours des audits précédents. Le seuil de planification est inférieur au seuil de signification. Il est généralement déterminé en appliquant un pourcentage à ce dernier.

21. Si le commissaire aux comptes a estimé nécessaire de fixer un ou des seuils de signification de montants inférieurs pour certains flux d'opérations, soldes de comptes ou informations, il détermine pour ce ou chacun de ces seuils de signification un seuil de planification.

#### Modification des seuils de signification ou de planification au cours de la mission

22. Au cours de la mission, le commissaire aux comptes reconsidère le seuil ou les seuils de signification s'il a la connaissance de faits nouveaux ou d'évolutions de l'entité qui remettent en cause l'évaluation initiale de ces seuils. Il peut en être ainsi, par exemple, lorsque la détermination du seuil ou des seuils a été faite à partir de prévisions dont les réalisations s'écartent sensiblement.

23. Si le commissaire aux comptes conclut que la fixation d'un ou de seuils de signification moins élevé(s) que celui ou ceux initialement fixé(s) est approprié, il détermine s'il est nécessaire de modifier le ou les seuils de planification, et si la nature et l'étendue des procédures d'audit complémentaires qu'il a définies restent appropriés.

#### Documentation

24. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier le ou les seuils de signification et le ou les seuils de planification qu'il a retenus ainsi que les critères pris en compte pour les déterminer. Il fait également figurer dans son dossier toute modification apportée à ces montants au cours de l'audit et les explications y afférentes. »

## NEP 330 Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques

### Introduction

1. Après avoir pris connaissance de l'entité et évalué le risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes adapte son approche générale et conçoit et met en œuvre des procédures d'audit lui permettant de fonder son opinion sur les comptes.
2. La présente norme a pour objet de définir :
  - les principes relatifs à l'adaptation de son approche générale et à la conception des procédures d'audit en réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives ;
  - les procédures d'audit à mettre en œuvre indépendamment de cette évaluation ;
  - les principes relatifs à l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés afin de formuler son opinion.

### Définition

3. Procédures d'audit : ensemble des travaux réalisés au cours de l'audit afin de collecter les éléments permettant d'aboutir à des conclusions à partir desquelles le commissaire aux comptes fonde son opinion.

Réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble

4. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble, le commissaire aux comptes adapte son approche générale de la mission. Il peut notamment pour ce faire :
  - affecter à la mission des collaborateurs plus expérimentés ou possédant des compétences particulières ;
  - recourir à un ou des experts ;
  - renforcer la supervision des travaux ;
  - introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité pour l'entité dans les procédures d'audit choisies ;
  - apporter des modifications à la nature, au calendrier ou à l'étendue des procédures d'audit. Ainsi, par exemple, s'il existe des faiblesses dans l'environnement de contrôle, le commissaire aux comptes peut choisir :
  - de mettre en œuvre des contrôles de substance plutôt que des tests de procédures ;

- d'intervenir plutôt après la fin de l'exercice qu'en cours d'exercice ; ou
- d'augmenter le nombre de sites à contrôler.

### Réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions

5. En réponse à son évaluation du risque au niveau des assertions, le commissaire aux comptes conçoit et met en oeuvre des procédures d'audit complémentaires à celles réalisées pour cette évaluation.

Ces procédures d'audit comprennent des tests de procédures, des contrôles de substance, ou une approche mixte utilisant à la fois des tests de procédures et des contrôles de substance.

Le commissaire aux comptes détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit qu'il réalise en mettant en évidence le lien entre ces procédures d'audit et les risques auxquels elles répondent.

6. Les facteurs à prendre en considération pour déterminer les procédures à mettre en oeuvre sont :

- le niveau de risque d'anomalies significatives sur les assertions considérées pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe ;
- la nature des contrôles mis en place par l'entité sur ces assertions et la possibilité ou non pour le commissaire aux comptes d'obtenir des éléments prouvant l'efficacité des contrôles.

7. La détermination de l'étendue d'une procédure d'audit, qui correspond au nombre d'éléments testés par cette procédure spécifique, relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes, sachant que, plus le risque d'anomalies significatives est élevé, plus la quantité ou la qualité des éléments nécessaires pour que le commissaire aux comptes puisse fonder son opinion est élevée.

8. En termes de calendrier, le commissaire aux comptes peut décider de réaliser des procédures d'audit en cours d'exercice, en plus de celles qui seront mises en oeuvre après la fin de l'exercice. Ce choix dépend notamment du niveau et de la nature du risque d'anomalies significatives, de l'environnement de contrôle interne et des informations disponibles, certaines ne pouvant être accessibles qu'à certains moments, pour des observations physiques par exemple.

### Tests de procédures

9. Parmi les procédures d'audit, les tests de procédures permettent de collecter des éléments en vue d'apprécier l'efficacité des contrôles conçus et mis en oeuvre par l'entité pour prévenir, détecter ou corriger les anomalies significatives au niveau des assertions.

10. Le commissaire aux comptes réalise des tests de procédures pour collecter des éléments suffisants et appropriés montrant que les contrôles de l'entité ont fonctionné efficacement au cours de la période contrôlée dans les cas suivants :

- lorsqu'il a retenu, dans son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'hypothèse selon laquelle les contrôles de l'entité fonctionnent efficacement ;
- lorsqu'il considère que les seuls contrôles de substance ne permettent pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée.

11. Pour être en mesure de conclure quant à l'efficacité ou non du contrôle mis en oeuvre par l'entité, le commissaire aux comptes, en plus des demandes d'information, utilise une ou plusieurs autres techniques de contrôle comme, par exemple, les procédures analytiques, l'observation physique, l'inspection, la ré-exécution de certains contrôles réalisés par l'entité. Les tests de procédures ne se limitent pas à des demandes d'information.

12. Plus le commissaire aux comptes s'appuie sur l'efficacité du contrôle interne dans l'évaluation du risque d'anomalies significatives, plus il étend les tests de procédures.

13. Lorsque le commissaire aux comptes collecte des éléments sur l'efficacité des contrôles de l'entité durant une période intermédiaire, il détermine les éléments complémentaires à collecter pour la période restant à couvrir jusqu'à la fin de l'exercice.

14. Lorsque le commissaire aux comptes a l'intention d'utiliser des éléments collectés au cours des exercices précédents sur l'efficacité de certains contrôles de l'entité, il met en oeuvre des procédures d'audit visant à détecter si des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces éléments sont survenus depuis. Il recourt pour ce faire à des demandes d'information en association avec des observations physiques ou des inspections pour confirmer sa connaissance des contrôles existants.

15. Lorsqu'il détecte des changements affectant ces contrôles, il teste leur efficacité au titre de l'exercice sur lequel porte sa mission.

16. Lorsque aucun changement n'a affecté ces contrôles, il teste leur efficacité au moins une fois tous les trois exercices. Cette possibilité ne doit cependant pas l'amener à tester tous les contrôles sur un seul exercice sans effectuer de tests de procédures sur chacun des deux exercices suivants.

17. Lorsque, lors de son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes a identifié un risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière et qu'il prévoit de s'appuyer sur les contrôles de l'entité destinés à réduire ce risque, il teste l'efficacité de ces contrôles au titre de l'exercice sur le-

quel porte sa mission, même si ces contrôles n'ont pas fait l'objet de changements susceptibles d'affecter leur efficacité depuis l'audit précédent.

### Contrôles de substance

18. Lorsque, lors de son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes a identifié un risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière, il met en oeuvre des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à ce risque.

19. Plus le commissaire aux comptes estime que le risque d'anomalies significatives est élevé, plus les contrôles de substance qu'il réalise sont étendus. Par ailleurs, étant donné que le risque d'anomalies significatives intègre le risque lié au contrôle, des résultats des tests de procédures non satisfaisants augmentent l'étendue des contrôles de substance nécessaires.

20. Lorsque les contrôles de substance sont réalisés à une date intermédiaire, le commissaire aux comptes met en oeuvre des contrôles de substance complémentaires, en association ou non avec des tests de procédures, pour couvrir la période subséquente et lui permettre d'étendre les conclusions de ses contrôles de la date intermédiaire à la fin de l'exercice.

### Procédures d'audit indépendantes de l'évaluation du risque d'anomalies significatives

21. Indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes conçoit et met en oeuvre des contrôles de substance pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie dans l'annexe, dès lors qu'ils ont un caractère significatif.

22. De plus, le commissaire aux comptes met en oeuvre les procédures d'audit suivantes :

- rapprochement des comptes annuels ou consolidés avec les documents comptables dont ils sont issus ;
- examen des écritures comptables significatives, y compris des ajustements effectués lors de la clôture des comptes ; et
- évaluation de la conformité au référentiel comptable applicable de la présentation des comptes, y compris les informations fournies en annexe.

### Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés

23. En fonction des éléments collectés, le commissaire aux comptes apprécie, tout au long de sa mission, si son évaluation du risque d'anomalies significatives au ni-

veau des assertions reste appropriée.

24. En effet, les éléments collectés peuvent conduire le commissaire aux comptes à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit planifiées, lorsque les informations obtenues diffèrent de celles prises en compte pour l'évaluation des risques et l'amènent à réviser cette évaluation.

25. Le commissaire aux comptes conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée. Pour ce faire, le commissaire aux comptes tient compte à la fois des éléments qui confirment et de ceux qui contredisent le respect des assertions.

26. Si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un élément significatif au niveau des comptes, il s'efforce d'obtenir des éléments complémentaires. S'il n'est pas en mesure de collecter des éléments suffisants et appropriés, il formule une opinion avec réserve ou un refus de certifier.

## Documentation

27. Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier :

- a) L'adaptation de son approche générale en réponse au risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble ;
- b) La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit conçues et mises en oeuvre en réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives ;
- c) Le lien entre ces procédures et les risques évalués au niveau des assertions ; et
- d) Les conclusions des procédures d'audit.

De plus, lorsque le commissaire aux comptes utilise des éléments sur l'efficacité des contrôles internes collectés lors d'audits précédents, il consigne dans son dossier ses conclusions sur le fait qu'il peut s'appuyer sur ces contrôles.

## NEP 450 l'évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit

### Introduction

1. La norme «application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit» a pour objet de définir les principes relatifs à l'application par le commissaire aux comptes de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit.

2. La présente norme a pour objet d'expliquer comment la notion de caractère significatif est appliquée par le commissaire aux comptes lors de la prise en compte de l'incidence sur l'audit des anomalies relevées et lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les comptes.

Le commissaire aux comptes prend en compte cette évaluation lorsqu'il établit ses rapports sur les comptes conformément aux principes définis par la norme «rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés» qui précise les conséquences sur son opinion de la présence d'anomalies significatives dans ces comptes.

### Définitions

3. Anomalie : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude. Une anomalie provient d'un écart entre le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie dans les comptes pour un élément et le montant, le classement, la présentation ou l'information à fournir, exigés pour ce même élément par le référentiel comptable applicable.

4. Anomalie significative : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information financière ou comptable.

5. Anomalies non corrigées : anomalies autres que celles manifestement insignifiantes que le commissaire aux comptes a récapitulées au cours de l'audit et qui n'ont pas été corrigées.

6. Seuil de signification : montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés.

7. Seuil de planification : seuil d'un montant inférieur au seuil de signification utilisé par le commissaire aux comptes pour définir la nature et l'étendue de ses travaux. Le seuil de planification est fixé à un montant tel qu'il permet de réduire à un niveau acceptable le risque que le montant des anomalies relevées non corrigées et des anomalies non détectées excède le seuil de signification.

## Récapitulation des anomalies relevées

8. Le commissaire aux comptes récapitule les anomalies, autres que celles qui sont manifestement insignifiantes, relevées au cours de l'audit des comptes de l'exercice ainsi que les anomalies non corrigées relevées au cours des exercices précédents et dont les effets perdurent.

### Incidence sur l'audit des anomalies relevées

9. Le commissaire aux comptes détermine si son approche générale et sa conception des procédures d'audit nécessitent d'être révisées lorsque :

a) La nature des anomalies relevées et les circonstances de leur survenance indiquent que d'autres anomalies peuvent exister qui, cumulées avec les anomalies relevées, pourraient être significatives ; ou

b) Le cumul des anomalies relevées s'approche du seuil de planification, déterminé conformément aux principes définis dans la norme « application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit ».

10. Lorsque, à la demande du commissaire aux comptes, la direction a examiné un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie en vue d'identifier la cause et l'ampleur d'une anomalie relevée et a apporté aux comptes les corrections appropriées, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour déterminer si des anomalies subsistent.

### Communication à la direction et correction des anomalies

11. Au cours de la mission, le commissaire aux comptes communique, en temps utile, à la direction de l'entité, au niveau approprié de responsabilité, les anomalies qu'il a relevées autres que celles qui sont manifestement insignifiantes. Le commissaire aux comptes demande à la direction de corriger ces anomalies.

12. Lorsque la direction refuse de corriger tout ou partie des anomalies que le commissaire aux comptes lui a communiquées, celui-ci prend connaissance des motifs avancés par la direction pour ne pas les corriger et prend en compte ces motifs lorsqu'il évalue si les comptes, pris dans leur ensemble, comportent ou non des anomalies significatives.

## Evaluation de l'incidence des anomalies non corrigées sur les comptes

13. Avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées sur les comptes, le commissaire aux comptes reconsidère le seuil de signification et, le cas échéant, le seuil de planification, en application des paragraphes 22 et 23 de la norme « application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit » afin de vérifier que ceux-ci restent pertinents par rapport aux comptes définitifs établis par l'entité.

14. Le commissaire aux comptes détermine si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives. Pour ce faire, il prend en compte l'importance et l'incidence, en fonction de leur montant ou de leur nature, des anomalies non corrigées de l'exercice ainsi que des anomalies non corrigées des exercices précédents, au regard tant des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans l'annexe, que des comptes pris dans leur ensemble, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance.

### Communication avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce

15. Conformément aux principes définis dans la norme « communication avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce », le commissaire aux comptes communique aux organes intéressés les anomalies non corrigées et les informe de l'incidence que ces anomalies peuvent avoir, prises individuellement ou en cumulé, sur l'opinion exprimée dans son rapport sur les comptes. Lors de cette communication, le commissaire aux comptes mentionne chacune des anomalies jugées significatives non corrigées. Il précise également l'incidence des anomalies non corrigées des exercices précédents.

16. Le commissaire aux comptes demande aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce que l'ensemble des anomalies non corrigées le soient.

### Déclaration écrite

17. Dans le cadre des dispositions prévues dans la norme « déclarations de la direction », le commissaire aux comptes demande une déclaration écrite du représentant légal et, s'il l'estime nécessaire, des membres des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce confirmant que, selon eux, les incidences des anomalies non corrigées relevées par le commissaire aux comptes, ne sont pas, seules ou cumulées, significatives au regard des comptes pris dans leur ensemble. Un état des anomalies non corrigées est joint à cette déclaration écrite.

## Documentation

18. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier de travail :

- a) Le montant en deçà duquel les anomalies relevées sont considérées comme manifestement insignifiantes ;
- b) Toutes les anomalies autres que celles manifestement insignifiantes relevées au cours de l'audit des comptes de l'exercice et de l'audit des comptes des exercices précédents et dont les effets perdurent, avec la mention de leur correction ou non correction ; et
- c) Sa conclusion relative au caractère significatif ou non des anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, et le fondement de cette conclusion. »

## NEP 500 Caractère probant des éléments collectés

### Introduction

1. Tout au long de son audit des comptes, le commissaire aux comptes collecte des éléments qui lui permettent d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes.
2. La présente norme a pour objet de définir le caractère probant des éléments collectés par le commissaire aux comptes dans le cadre de l'audit des comptes et les techniques de contrôle qui lui permettent de les collecter.

### Définition

3. Assertions : critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes.

### Caractère probant

4. Les éléments collectés par le commissaire aux comptes comprennent à la fois les informations recueillies au cours de l'audit, celles, le cas échéant, recueillies lors des audits portant sur les exercices précédents et lors d'autres interventions, ou encore celles recueillies dans le cadre de l'acceptation ou du maintien de la mission.
5. Ces éléments apportent au commissaire aux comptes des éléments de preuves ou des présomptions quant au respect d'une ou plusieurs assertions. Ces éléments doivent être suffisants et appropriés pour lui permettre de fonder son opinion sur les comptes.
6. Le caractère approprié est fonction de la qualité des éléments collectés, c'est-à-dire de leur fiabilité et de leur pertinence.  
Le caractère suffisant s'apprécie par rapport à la quantité d'éléments collectés. La quantité d'éléments à collecter dépend du risque d'anomalies significatives mais aussi de la qualité des éléments collectés. Le degré de fiabilité des éléments collectés dépend de leur origine, de leur nature et des circonstances particulières dans lesquelles ils ont été recueillis. Ainsi, en principe :
  - les éléments collectés d'origine externe sont plus fiables que ceux d'origine interne. Pour cette raison, lorsque le commissaire aux comptes utilise des informations produites par l'entité pour mettre en oeuvre des procédures d'audit, il collecte des éléments concernant leur exactitude et leur exhaustivité ;
  - les éléments collectés d'origine interne sont d'autant plus fiables que le contrôle interne est efficace ;

- les éléments obtenus directement par le commissaire aux comptes, par exemple lors d'une observation physique, sont plus fiables que ceux obtenus par des demandes d'information ;
- les éléments collectés sont plus fiables lorsqu'ils sont étayés par des documents ;
- enfin, les éléments collectés constitués de documents originaux sont plus fiables que ceux constitués de copies.

7. Dans le cadre de son appréciation de la fiabilité des éléments collectés, le commissaire aux comptes garde un esprit critique quant aux indices qui pourraient remettre en cause leur validité. En cas de doute, il mène plus avant ses investigations. Ainsi, lorsqu'un élément collecté n'est pas cohérent par rapport à un autre, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit complémentaires à mettre en place pour élucider cette incohérence.

8. Pour fonder son opinion, le commissaire aux comptes n'est pas tenu d'examiner toutes les informations disponibles dans l'entité dans la mesure où il peut généralement conclure sur la base d'approches par sondage et d'autres moyens de sélection d'éléments à tester.

### Assertions et collecte des éléments

9. Les éléments collectés apportent au commissaire aux comptes des éléments de preuves ou des présomptions quant au respect d'une ou plusieurs des assertions suivantes :

Assertions concernant les flux d'opérations et les événements survenus au cours de la période :

- réalité : les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité ;
- exhaustivité : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés sont enregistrés ;
- mesure : les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés ;
- séparation des exercices : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période ;
- classification : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes adéquats.

Les assertions concernant les soldes des comptes en fin de période :

- existence : les actifs et les passifs existent ;
- droits et obligations : l'entité détient et contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité ;
- exhaustivité : tous les actifs et les passifs qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été ;

- évaluation et imputation : les actifs et les passifs sont inscrits dans les comptes pour des montants appropriés et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation sont correctement enregistrés.

Les assertions concernant la présentation des comptes et les informations fournies dans l'annexe :

- réalité et droits et obligations : les événements, les transactions et les autres éléments fournis se sont produits et se rapportent à l'entité ;

- exhaustivité : toutes les informations relatives à l'annexe des comptes requises par le référentiel comptable ont été fournies ;

- présentation et intelligibilité : l'information financière est présentée et décrite de manière appropriée, et les informations données dans l'annexe des comptes sont clairement présentées ;

- mesure et évaluation : les informations financières et les autres informations sont données fidèlement et pour les bons montants.

### Techniques de contrôle

10. Pour collecter les éléments nécessaires dans le cadre de l'audit des comptes, le commissaire aux comptes choisit parmi les techniques suivantes :

- 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 ;

- et de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.
11. Ces techniques de contrôle peuvent s'utiliser seules ou en combinaison à tous les stades de l'audit des comptes.

## NEP 501 Caractère probant des éléments collectés (applications spécifiques)

### Introduction

1. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit à mettre en oeuvre par le commissaire aux comptes pour collecter des éléments qui lui permettent d'aboutir à des conclusions au titre :

- de l'inventaire physique des stocks ;
- des procès, contentieux et litiges ;
- des immobilisations financières ;
- des informations sectorielles données dans l'annexe des comptes.

2. Les procédures définies dans cette norme ne dispensent pas le commissaire aux comptes de mettre en oeuvre les principes et les procédures définies dans les autres normes d'exercice professionnel pour les éléments mentionnés ci-dessus.

#### Inventaire physique des stocks

3. Lorsque le commissaire aux comptes estime que les stocks sont significatifs, il assiste à la prise d'inventaire physique afin de collecter des éléments suffisants et appropriés sur l'existence et sur l'état physique de ceux-ci.

La présence à la prise d'inventaire permet au commissaire aux comptes de vérifier que les procédures définies par la direction pour l'enregistrement et le contrôle des résultats des comptages sont appliquées et d'en apprécier la fiabilité.

4. Lorsque les stocks sont répartis sur plusieurs sites, le commissaire aux comptes détermine les lieux où il estime que sa présence à l'inventaire physique est nécessaire.

Pour ce faire, il tient compte du risque d'anomalies significatives au niveau des stocks de chaque site.

5. Si, en raison de circonstances imprévues, le commissaire aux comptes ne peut être présent à la date prévue pour la prise d'inventaire physique, et dans la mesure où il existe un inventaire permanent, il intervient à une autre date :

- soit en procédant lui-même à des comptages physiques ;
- soit en assistant à des tels comptages.

Il effectue également, s'il le juge nécessaire, des contrôles sur les mouvements intercalaires.

6. Lorsque sa présence à la prise d'inventaire physique est impossible, notamment en raison de la nature et du lieu de cet inventaire, le commissaire aux comptes détermine s'il peut mettre en oeuvre des procédures d'audit alternatives fournissant des éléments présentant un caractère probant équivalent.

#### Procès, contentieux et litiges

7. Le commissaire aux comptes met en oeuvre des procédures d'audit afin d'identifier les procès, contentieux ou litiges impliquant l'entité susceptibles d'engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes.

Si le commissaire aux comptes a identifié de tels risques, il demande à la direction de l'entité d'obtenir de ses avocats des informations sur ces procès, contentieux ou litiges et de les lui communiquer.

8. Si la direction de l'entité refuse de demander des informations à ses avocats ou de communiquer au commissaire aux comptes les informations obtenues, le commissaire aux comptes en tire les conséquences éventuelles dans son rapport.

#### Immobilisations financières

9. Lorsque le commissaire aux comptes estime que les immobilisations financières sont significatives, il met en oeuvre des procédures d'audit destinées à vérifier leur évaluation et leur imputation et à apprécier les informations fournies dans l'annexe.

#### Informations sectorielles données dans l'annexe des comptes

10. Lorsque le commissaire aux comptes estime que les informations sectorielles sont significatives, il collecte des éléments destinés à apprécier l'information fournie dans l'annexe des comptes de l'entité.

A cette fin, il met notamment en oeuvre des procédures analytiques et s'entretient avec la direction sur des méthodes utilisées pour l'établissement de ces informations.

## NEP 505 Demandes de confirmation des tiers

### Introduction

1. Pour collecter les éléments qui lui permettent d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes, le commissaire aux comptes choisit parmi différentes techniques de contrôle, dont celle de la demande de confirmation des tiers.

2. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'utilisation de cette technique par le commissaire aux comptes.

Caractéristiques de la demande de confirmation des tiers

3. La demande de confirmation des tiers consiste à obtenir de la part d'un tiers une déclaration directement adressée au commissaire aux comptes concernant une ou plusieurs informations.

4. Il y a lieu de distinguer la demande de confirmation fermée par laquelle il est demandé au tiers de donner son accord sur l'information fournie de la demande de confirmation ouverte par laquelle il est demandé au tiers de fournir lui-même l'information.

5. Cette technique de contrôle est généralement utilisée pour confirmer un solde de compte et les éléments le composant, mais elle peut aussi permettre de confirmer :

- les termes d'un contrat ou l'absence d'accords particuliers susceptibles d'avoir une incidence sur la comptabilisation de produits ;
- ou encore l'absence d'engagements hors bilan.

6. Le commissaire aux comptes utilise cette technique de contrôle lorsqu'il l'estime nécessaire à la collecte d'éléments suffisants et appropriés pour vérifier une assertion.

Pour ce faire, il prend en compte le risque d'anomalies significatives au niveau de l'assertion et ce qui est attendu des autres procédures d'audit planifiées en terme de réduction de ce risque.

7. L'utilité de cette technique de contrôle n'est pas la même selon l'assertion à vérifier. Si elle permet par exemple de collecter des éléments fiables et pertinents sur l'existence de créances clients, elle ne permet généralement pas de collecter des éléments sur l'évaluation de ces créances, en raison de la difficulté d'interroger un tiers sur sa capacité à s'en acquitter.

Mise en oeuvre de la demande de confirmation des tiers

8. Le commissaire aux comptes détermine le contenu des demandes de confirmation des tiers en fonction notamment des assertions concernées et des facteurs susceptibles d'affecter la fiabilité des réponses tels que la nature de la demande de confirmation, fermée ou ouverte, ou encore son expérience acquise lors de ses audits précédents.

9. Le commissaire aux comptes a la maîtrise de la sélection des tiers à qui il souhaite adresser les demandes de confirmation, de la rédaction et de l'envoi de ces demandes, ainsi que de la réception des réponses.

10. Si la direction de l'entité s'oppose aux demandes de confirmation des tiers envisagées par le commissaire aux comptes, il examine si ce refus se fonde sur des motifs valables et collecte sur ces motifs des éléments suffisants et appropriés.

11. S'il considère que le refus de la direction est fondé, le commissaire aux comptes met en oeuvre des procédures d'audit alternatives afin d'obtenir les éléments suffisants et appropriés sur le ou les points concernés par les demandes.

12. S'il considère que le refus de la direction n'est pas fondé, le commissaire aux comptes en tire les conséquences éventuelles dans son rapport.

Evaluation des résultats de la demande de confirmation des tiers

13. Lorsque le commissaire aux comptes n'obtient pas de réponse à une demande de confirmation, il met en oeuvre des procédures d'audit alternatives permettant de collecter les éléments qu'il estime nécessaires pour éviter les assertions faisant l'objet du contrôle.

14. Lorsque la demande de confirmation des tiers et les procédures alternatives mises en oeuvre par le commissaire aux comptes ne lui permettent pas de collecter les éléments suffisants et appropriés pour vérifier une assertion donnée, il met en oeuvre des procédures d'audit supplémentaires afin de les obtenir.

15. Le commissaire aux comptes évalue si les résultats des demandes de confirmation des tiers et des procédures d'audit alternatives et supplémentaires mises en oeuvre apportent des éléments suffisants et appropriés pour vérifier les assertions faisant l'objet du contrôle.

## NEP 510 Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes.

1. Lorsque le commissaire aux comptes intervient au titre de la première année de son mandat, il vérifie que le bilan de clôture de l'exercice précédent repris pour l'ouverture du premier exercice dont il certifie les comptes, qualifié de bilan d'ouverture, ne contient pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice.

2. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit que le commissaire aux comptes qui intervient au titre de la première année de son mandat met en oeuvre, dans le cadre de sa mission, pour contrôler le bilan d'ouverture.

3. Elle définit en outre les conséquences que le commissaire aux comptes tire sur son rapport des conclusions auxquelles il aboutit à l'issue de la mise en oeuvre de ces procédures d'audit.

Procédures d'audit à mettre en oeuvre par le commissaire aux comptes

4. Le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés lui permettant de vérifier que :

- les soldes de comptes du bilan d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice ;
- la présentation des comptes ainsi que les méthodes d'évaluation retenues n'ont pas été modifiées d'un exercice à l'autre. Lorsque le commissaire aux comptes identifie un changement comptable intervenu au cours de l'exercice qui nécessite de présenter une information comparative pour rétablir la comparabilité des comptes, il applique les principes définis dans la norme traitant des changements comptables.

5. Pour collecter ces éléments, le commissaire aux comptes tient compte :

- de son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ;
- du fait que les comptes de l'exercice précédent ont fait l'objet ou non d'une certification par un commissaire aux comptes et, dans l'affirmative, de l'opinion exprimée par le prédécesseur.

6. Lorsque les comptes de l'exercice précédent ont fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes prend connaissance du dossier de travail de son prédécesseur.

7. La certification sans réserve des comptes de l'exercice précédent constitue une présomption de régularité et sincérité du bilan d'ouverture.

8. Lorsque le prédécesseur a assorti la certification des comptes de l'exercice précédent d'une observation ou d'une réserve ou a refusé de les certifier, le commissaire aux comptes examine les points à l'origine de cette observation, réserve ou refus et reste attentif à leur évolution.

9. Si les comptes de l'exercice précédent n'ont pas été certifiés ou si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu des travaux de son prédécesseur les éléments suffisants et appropriés estimés nécessaires, il met en oeuvre les procédures qui suivent.

10. Les procédures d'audit mises en oeuvre par le commissaire aux comptes pour les besoins de la certification des comptes de l'exercice peuvent lui permettre d'obtenir les éléments suffisants et appropriés pour conclure sur certains soldes de comptes du bilan d'ouverture.

11. Lorsque ces procédures ne permettent pas au commissaire aux comptes d'obtenir les éléments suffisants et appropriés estimés nécessaires, il met en oeuvre des procédures complémentaires.

Il peut ainsi examiner les contrats et autres documents d'origine interne ou externe qui lui permettent de conclure quant aux assertions qu'il souhaite vérifier. Ces procédures sont généralement pertinentes pour vérifier les soldes des comptes des actifs immobilisés et de certains passifs tels que les emprunts.

De même, pour conclure quant à l'existence physique et à l'évaluation des stocks en début d'exercice, le commissaire aux comptes peut mettre en oeuvre les procédures complémentaires suivantes :

- observation d'une prise d'inventaire physique en cours d'exercice et rapprochement des éléments recueillis avec les soldes à l'ouverture ;
- examen de la marge brute et des procédures de séparation des exercices.

Conclusions et rapport

12. Lorsqu'il ne peut pas mettre en oeuvre a posteriori les procédures décrites dans les paragraphes précédents sur les soldes de comptes du bilan d'ouverture, le commissaire aux comptes en apprécie l'incidence sur l'expression de son opinion.

13. Si, à l'issue de ses travaux, le commissaire aux comptes conclut que les comptes pourraient être affectés par une anomalie significative issue des exercices précédents, il en informe la direction et, le cas échéant, son prédécesseur.

14. Si l'anomalie significative est confirmée et si la direction ne procède pas au traitement comptable approprié, le commissaire aux comptes en apprécie l'incidence sur l'expression de son opinion.

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

## NEP 520 Procédures analytiques

## Introduction

1. Pour collecter les éléments qui lui permettent d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes, le commissaire aux comptes utilise différentes techniques de contrôle, dont celle des procédures analytiques.
2. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'utilisation de cette technique par le commissaire aux comptes.

## Définitions

3. Contrôles de substance : procédures d'audit mises en oeuvre pour détecter les anomalies significatives au niveau des assertions. Elles incluent :
  - les tests de détail ;
  - les procédures analytiques.
4. Procédure analytique : technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir :
  - de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires,
  - et de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

## Mise en oeuvre des procédures analytiques

5. Le commissaire aux comptes met en oeuvre des procédures analytiques lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes. A ce stade, l'utilisation de cette technique peut notamment permettre au commissaire aux comptes d'identifier des opérations ou des événements inhabituels.
6. Lorsque le commissaire aux comptes conçoit les contrôles de substance à mettre en oeuvre, en réponse à son évaluation du risque au niveau des assertions et pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe qui ont un caractère significatif, il peut utiliser les procédures analytiques en tant que contrôles de substance. C'est le cas par exemple lorsqu'il estime que ces procédures, seules ou combinées avec d'autres, sont plus efficaces que les seuls tests de détail.
7. Le commissaire aux comptes met en oeuvre des procédures analytiques lors de la revue de la cohérence d'ensemble des comptes, effectuée à la fin de l'audit. L'application de cette technique lui permet d'analyser la cohérence d'ensemble des

comptes au regard des éléments collectés tout au long de l’audit, sur l’entité et son secteur d’activité.

8. Lorsque les procédures analytiques mettent en évidence des informations qui ne sont pas en corrélation avec d’autres informations ou des variations significatives ou des tendances inattendues, le commissaire aux comptes détermine les procédures d’audit à mettre en place pour élucider ces variations et ces incohérences.

9. Lorsque les procédures analytiques conduisent le commissaire aux comptes à identifier des risques non détectés jusqu’alors, il apprécie la nécessité de compléter les procédures d’audit qu’il a réalisées.

## NEP 530 sélection des éléments à contrôler

### Introduction

1. Lorsque, dans le cadre de l'audit des comptes, le commissaire aux comptes met en oeuvre des tests de procédures ou des tests de détail, il sélectionne les éléments sur lesquels portent ces procédures d'audit.
2. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'utilisation par le commissaire aux comptes de méthodes de sélection dans le cadre de l'audit des comptes.

### Définition

3. Population : ensemble des données à partir desquelles le commissaire aux comptes sélectionne un échantillon et sur lesquelles il souhaite parvenir à une conclusion. Une population peut par exemple être constituée de tous les éléments d'un solde de compte ou d'une catégorie d'opérations.

### Méthodes de sélection d'éléments à contrôler

4. Lors de la conception des procédures d'audit à mettre en oeuvre, le commissaire aux comptes détermine, sur la base de son jugement professionnel, les méthodes appropriées de sélection des éléments à contrôler.  
En fonction des caractéristiques de la population qu'il veut contrôler, le commissaire aux comptes utilise une ou plusieurs des méthodes de sélection suivantes :
  - la sélection de tous les éléments ;
  - la sélection d'éléments spécifiques ;
  - les sondages.

### Sélection de tous les éléments

5. Cette méthode de sélection est principalement utilisée lorsque la population est constituée d'un petit nombre d'éléments.

## Sélection d'éléments spécifiques

6. En fonction de la connaissance qu'il a acquise de l'entité et de son environnement et de son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes peut décider d'utiliser cette méthode de sélection notamment lorsqu'il estime pertinent :

- de couvrir, en valeur, une large proportion de la population. Dans ce cas et lorsque les caractéristiques de la population le permettent, le commissaire aux comptes sélectionne les éléments dont le montant est supérieur à un montant donné qu'il fixe pour cette sélection, conformément aux principes définis dans la norme relative aux anomalies significatives et au seuil de signification ;
- de contrôler des éléments inhabituels en raison de leur importance ou de leur nature.

## Sondages

7. Un sondage donne à tous les éléments d'une population une chance d'être sélectionnés.

Les techniques de sélection d'échantillons dans le cadre de sondages peuvent être statistiques ou non statistiques.

## Analyse des résultats des contrôles et conséquences sur l'audit

8. Quelle que soit la méthode de sélection des éléments à contrôler qu'il retient, le commissaire aux comptes en fonction du résultat des procédures mises en oeuvre :

- apprécie si l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, qu'il avait définie pour cette population, reste appropriée ;
- conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés ;
- tire les conséquences, sur sa mission, des anomalies identifiées conformément aux principes définis dans les normes d'exercice professionnel relatives aux anomalies significatives et au seuil de signification.

9. En outre, lorsque le commissaire aux comptes a sélectionné des éléments d'une population par sondages, il tire du contrôle de ces éléments une conclusion sur toute la population.

Lorsque les résultats de ce contrôle révèlent des anomalies, le commissaire aux comptes en apprécie la nature et la cause.

Selon qu'il estime qu'il s'agit d'une situation ponctuelle qui survient à partir d'un événement isolé ou qu'elle est représentative de situations similaires dans la popu-

lation, le commissaire aux comptes en apprécie les conséquences sur l'ensemble de la population.

## NEP 540 Appréciation des estimations comptables

### Introduction

1. Certains éléments des comptes ne peuvent pas être mesurés de façon précise et ne peuvent qu'être estimés. Il peut résulter de ces estimations un risque que les comptes contiennent des anomalies significatives.
2. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit spécifiques relatives :
  - à l'identification et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant d'estimations comptables, dans les comptes ;
  - à la conception des procédures d'audit en réponse à cette évaluation.
3. Cette norme s'applique aux estimations comptables, y compris les estimations en valeur actuelle et en juste valeur, retenues par la direction pour l'établissement des comptes ainsi qu'à l'information portant sur ces estimations fournie dans l'annexe des comptes.

### Caractéristiques des estimations comptables

4. En fonction des dispositions du référentiel comptable applicable et des caractéristiques de l'actif ou du passif concerné, les estimations comptables peuvent être simples ou complexes et contenir une part plus ou moins importante d'incertitude et de jugement.
5. Certaines estimations comptables sont susceptibles de n'entraîner qu'un risque d'anomalies significatives faible.  
Il en est ainsi, par exemple, des estimations comptables relatives à des opérations courantes, qui sont régulièrement réalisées et actualisées, pour lesquelles les méthodes prescrites par le référentiel comptable sont simples et facilement applicables.
6. Les estimations comptables relatives à des opérations non courantes, en raison de leur importance et de leur nature, ou qui reposent sur des hypothèses fortes laissant une place importante au jugement de la direction peuvent entraîner un risque élevé d'anomalies significatives.  
Il en est ainsi des estimations comptables relatives aux coûts que certains litiges en cours sont susceptibles d'engendrer ou des estimations comptables d'instruments financiers pour lesquels il n'existe pas de marché.

7. Lorsque les estimations comptables laissent une part importante au jugement, les objectifs poursuivis par la direction, qui pourrait, volontairement ou non, orienter le choix des hypothèses sur lesquelles se fondent ces estimations, peuvent entraîner un risque d'anomalies significatives.

Prise de connaissance du processus d'évaluation de l'entité et évaluation du risque d'anomalies significatives résultant d'estimations comptables

8. Afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives résultant d'estimations comptables, le commissaire aux comptes met en oeuvre des procédures d'audit qui consistent à prendre connaissance :

- des règles et principes comptables prescrits par le référentiel comptable applicable en matière d'estimations comptables ;
- du processus suivi par l'entité pour procéder aux estimations comptables, des changements éventuels dans les modes de calcul utilisés et des motivations de ces changements ;
- du recours éventuel de l'entité aux travaux d'un expert ;
- du dénouement ou de la réévaluation des estimations comptables de même nature effectuées les années précédentes.

9. Le commissaire aux comptes prend également connaissance des données utilisées pour le calcul des estimations comptables.

10. Parce que la direction est responsable du contrôle interne mis en place dans l'entité et de la préparation des comptes et qu'elle peut influencer les choix des modalités d'évaluation utilisées, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès d'elle :

- des procédures de contrôle interne mises en place pour s'assurer que le processus suivi pour procéder aux estimations comptables est conforme à ses directives ;
- de ses intentions et de sa capacité à mener à bien ses plans d'actions pour ce qui concerne les éléments des comptes qui font l'objet d'estimations comptables significatives.

#### Procédures d'audit à mettre en oeuvre en réponse au risque d'anomalies significatives relatif aux estimations comptables

11. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, résultant d'estimations comptables, le commissaire aux comptes conçoit et met en oeuvre les procédures d'audit lui permettant de collecter des éléments suffisants et appropriés pour conclure sur le caractère raisonnable des estimations comptables retenues par la direction, et, le cas échéant, de l'information fournie dans l'annexe sur ces estimations.

12. Le commissaire aux comptes apprécie si les estimations comptables sont conformes aux règles et principes comptables prescrits par le référentiel comptable

applicable.

13. En fonction de l'estimation comptable qu'il veut contrôler, le commissaire aux comptes choisit de mettre en oeuvre une ou plusieurs des procédures d'audit suivantes :

- vérification du mode de calcul suivi pour procéder à l'estimation ;
- utilisation de sa propre estimation pour la comparer avec l'estimation retenue par la direction ;
- examen du dénouement postérieur à la clôture de l'exercice de l'estimation.

14. Lorsqu'il procède à la vérification du mode de calcul suivi, le commissaire aux comptes apprécie la pertinence des données de base utilisées et des hypothèses sur lesquelles se fonde l'estimation comptable et contrôle les calculs effectués par l'entité.

En outre, il vérifie, le cas échéant, que l'estimation retenue a été validée par la direction, au niveau de responsabilité approprié, conformément au processus défini par l'entité.

15. Pour la mise en oeuvre des procédures d'audit en réponse au risque d'anomalies significatives relatif aux estimations comptables, le commissaire aux comptes peut décider d'utiliser les travaux d'un expert.

#### Déclarations de la direction

16. Le commissaire aux comptes demande à la direction des déclarations écrites par lesquelles elle déclare que les principales hypothèses retenues sont raisonnables et qu'elles reflètent correctement ses intentions et sa capacité à mener à bien les actions envisagées.

## NEP 550 Relations et transactions avec les parties liées

### Introduction

1. De nombreuses transactions entre parties liées s'inscrivent dans le cadre des activités ordinaires de l'entité et ne recèlent pas davantage de risque d'anomalies significatives dans les comptes que les transactions de même nature réalisées entre parties non liées. Cependant, dans certaines circonstances, la nature des relations et des transactions avec des parties liées peut accroître ce risque, notamment lorsque :

- les transactions avec les parties liées s'inscrivent dans un schéma ou une organisation complexe ;

- les systèmes d'information ne permettent pas d'identifier les transactions réalisées entre l'entité et les parties liées ainsi que les soldes comptables correspondants ;
- certaines transactions avec des parties liées ne sont pas réalisées à des conditions normales de marché, par exemple, lorsqu'elles ne donnent pas lieu à contrepartie ou à rémunération.

2. Du fait des limites de l'audit, il existe un risque que le commissaire aux comptes ne détecte pas toutes les anomalies significatives contenues dans les comptes. Lorsqu'il existe des relations et des transactions avec des parties liées, ce risque est plus élevé car :

- la direction de l'entité n'a pas nécessairement connaissance de toutes les parties liées existantes ni de toutes les transactions réalisées avec les parties liées ;
- ces relations sont susceptibles d'engendrer un risque de collusion, de dissimulation ou de manipulation par la direction.

3. Dans ce contexte, il est particulièrement important que le commissaire aux comptes fasse preuve d'esprit critique tout au long de son audit et tienne compte du fait que l'existence de parties liées peut conduire à des anomalies significatives dans les comptes.

4. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en œuvre sur les relations et transactions avec les parties liées dans le cadre de son audit des comptes en vue de leur certification. Elle précise en particulier, s'agissant du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant de l'existence de parties liées et de transactions avec les parties liées, la manière d'appliquer les normes d'exercice professionnel relatives :

- à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ;

- aux procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques ;
- à la prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes. Elle définit, par ailleurs, les procédures sur les relations et transactions avec les parties liées que le commissaire aux comptes met en œuvre dans le cadre d'un audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

### Définitions

5. La définition de «parties liées» prévue dans les référentiels comptables applicables en France aux comptes certifiés par les Commissaires aux comptes en application de l'article L. 823-9 est celle figurant dans les normes comptables internationales adoptées par le règlement (CE) n° 2238/2004 de la Commission du 29 décembre 2004, notamment la partie de son annexe IAS 24 intitulée «Objet des informations relatives aux parties liées», ainsi que par tout règlement communautaire qui viendrait la modifier.

Une autre définition des «parties liées» peut être retenue par l'entité lorsqu'elle établit une information financière en dehors de ses obligations légales, selon un référentiel comptable autre que ceux applicables en France ou selon des critères convenus.

6. Pour les besoins de la présente norme, une transaction conclue à des conditions de concurrence normale est une transaction conclue selon des termes et à des conditions similaires à celle effectuée entre un acheteur et un vendeur consentants qui ne sont pas liés et qui agissent de manière indépendante l'un par rapport à l'autre et au mieux de leurs intérêts respectifs.

### Procédures d'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

7. Afin de collecter les informations appropriées quant à l'identification des risques d'anomalies significatives dans les comptes résultant de relations et de transactions avec les parties liées, le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures d'audit décrites ci-après aux paragraphes 8 à 13.

## Prise de connaissance des relations et transactions de l'entité avec les parties liées

8. Le commissaire aux comptes s'enquiert auprès de la direction :

- de l'identité des parties liées et des modifications intervenues depuis l'exercice précédent ;
- de la nature des relations entre l'entité et ces parties liées ;
- de l'existence de transactions conclues avec ces parties liées au cours de l'exercice ainsi que, le cas échéant, de la nature des transactions et des objectifs poursuivis.

9. Le commissaire aux comptes interroge la direction et toute personne compétente au sein de l'entité, ayant connaissance de relations et de transactions avec les parties liées, sur les contrôles mis en place par la direction afin :

- d'identifier et enregistrer les relations et transactions réalisées avec des parties liées et, le cas échéant, apprécier le caractère normal des conditions consenties ;
- de fournir dans l'annexe les informations prévues par le référentiel comptable applicable à l'entité ;
- d'autoriser et approuver les transactions et accords importants conclus avec des parties liées ;
- d'autoriser et approuver les transactions et accords importants n'entrant pas dans le champ des activités ordinaires de l'entité.

Il met en œuvre les autres procédures qu'il estime nécessaires afin de compléter sa connaissance de ces contrôles.

### Echange d'informations sur les parties liées au sein de l'équipe d'audit

10. Lors de la prise de connaissance des relations et des transactions avec les parties liées, les membres de l'équipe d'audit s'entretiennent, comme prévu dans les normes d'exercice professionnel, des risques d'anomalies significatives dans les comptes du fait d'erreurs ou de fraudes résultant de relations et de transactions réalisées avec des parties liées.

11. Ces échanges se poursuivent, si nécessaire, au cours de la mission.

### Vigilance lors de l'examen des enregistrements comptables et des documents

12. Au cours de son audit, le commissaire aux comptes reste attentif aux accords et aux autres informations susceptibles d'indiquer l'existence de relations et de transactions avec des parties liées que la direction n'aurait pas identifiées ou qu'elle ne lui aurait pas signalées.

Il examine dans cette perspective les éléments suivants :

- les réponses obtenues de la part des banques et des avocats dans le cadre des procédures d'audit ;
- les procès-verbaux des réunions tenues par l'organe délibérant et de celles tenues par l'organe d'administration ou de surveillance et, le cas échéant, par le comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19 ;
- tout document qu'il estime nécessaire compte tenu de sa connaissance de l'entité et de son environnement.

13. Lorsque au cours de son audit, et notamment lors de la mise en œuvre des procédures décrites au paragraphe 12, le commissaire aux comptes identifie des transactions importantes n'entrant pas dans le champ des activités ordinaires de l'entité, il s'enquiert auprès de la direction de l'entité :

- de la nature et du fondement de ces transactions ;
- et de l'implication éventuelle de parties liées.

Evaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant de l'existence de relations et de transactions avec des parties liées

14. Lors de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives résultant de relations et de transactions réalisées avec des parties liées et détermine s'il se rapporte à un risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière. Dans ce cadre, il considère que les transactions importantes réalisées avec des parties liées n'entrant pas dans le champ des activités ordinaires de l'entité augmentent ce risque.

15. Lorsque le commissaire aux comptes identifie des facteurs de risque de fraude résultant de l'existence de parties liées, il prend en compte ces informations dans son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant de fraudes, effectuée en application de la norme d'exercice professionnel «Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes». L'existence, parmi les parties liées, de personnes physiques ayant une influence dominante peut constituer un facteur de risque de fraude.

Réponses à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant de l'existence de relations et de transactions avec les parties liées

16. Lorsqu'il applique la norme d'exercice professionnel «Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques», le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit permettant de répondre au risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant de l'existence de relations et de transactions avec les parties liées. Ces procédures d'audit comprennent celles prévues dans les situations visées aux paragraphes 17 à 20.

## Parties liées ou transactions importantes entre l'entité et des parties liées non précédemment identifiées ou signalées

17. Lorsque le commissaire aux comptes identifie des accords ou des informations constituant des indices de l'existence de parties liées ou de transactions avec des parties liées que la direction n'a pas identifiées ou ne lui a pas signalées, il apprécie si d'autres éléments permettent de confirmer leur existence.

18. Lorsque cette existence est confirmée, le commissaire aux comptes :

- en informe rapidement les autres membres de l'équipe d'audit ;
- demande à la direction d'identifier toutes les transactions existantes avec les nouvelles parties liées identifiées afin qu'il actualise son évaluation des risques ;
- analyse les raisons pour lesquelles les contrôles mis en place par l'entité n'ont pas permis d'identifier ou de signaler les relations ou les transactions avec les nouvelles parties liées identifiées ;
- réévalue le risque que d'autres parties liées ou transactions importantes avec des parties liées ne soient pas identifiées ou signalées et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires s'il l'estime nécessaire ;
- met en œuvre des contrôles de substance sur les nouvelles parties liées identifiées ou sur les transactions importantes identifiées avec ces parties liées ;
- évalue, le cas échéant, les conséquences sur l'audit de l'omission intentionnelle par la direction d'informations concernant les parties liées.

### Transactions importantes identifiées avec des parties liées n'entrant pas dans le champ des activités ordinaires de l'entité

19. Concernant les transactions importantes identifiées avec des parties liées n'entrant pas dans le champ des activités ordinaires de l'entité, le commissaire aux comptes :

- analyse les contrats ou accords concernés et apprécie si :
- l'absence de justification économique de ces transactions ne constitue pas un indice de détournement d'actifs ou d'actes intentionnels portant atteinte à l'image fidèle des comptes ou de nature à induire en erreur l'utilisateur de ces comptes ;
- les termes et conditions de ces transactions sont cohérents avec les explications de la direction ;
- ces transactions ont été correctement comptabilisées et présentées dans les notes annexes conformément au référentiel comptable applicable ;
- vérifie que ces transactions ont été dûment autorisées et approuvées.

## Assertion selon laquelle les transactions avec les parties liées ont été réalisées à des conditions de concurrence normale

20. Lorsque la direction pose l'assertion que certaines transactions avec des parties liées sont réalisées à des conditions de concurrence normale et utilise cette assertion pour les besoins de l'établissement des comptes, le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés justifiant cette assertion. Pour ce faire, il met en œuvre des tests dont l'étendue est déterminée en fonction de son évaluation de la conception et de la mise en œuvre des contrôles mis en place par la direction concernant les transactions avec les parties liées.

### Examen du traitement comptable des relations et transactions avec les parties liées

21. Pour fonder son opinion sur les comptes, le commissaire aux comptes apprécie si :

- les relations et les transactions avec les parties liées font l'objet d'un traitement comptable et d'une information dans l'annexe conformes aux dispositions spécifiques des référentiels comptables applicables, relatives à la comptabilisation des soldes et des transactions avec les parties liées ainsi qu'aux informations à fournir dans l'annexe au titre des parties liées ;
- la présentation des effets des relations et transactions avec les parties liées ne remet pas en cause l'image fidèle que les comptes doivent donner du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité ou du groupe à la fin de cet exercice.

### Déclarations écrites

22. Dans le cadre des dispositions prévues par la norme d'exercice professionnel relative aux déclarations de la direction, le commissaire aux comptes demande des déclarations écrites du représentant légal et, s'il l'estime nécessaire, des membres des organes mentionnés à l'article L. 823-16, confirmant qu'au mieux de leur connaissance :

- les informations qu'ils ont données au commissaire aux comptes sur l'identité des parties liées ainsi que sur les relations et transactions les concernant sont exhaustives ;
- le traitement comptable des relations et transactions avec les parties liées est conforme aux dispositions du référentiel comptable applicable ;
- toutes les transactions avec les parties liées non mentionnées dans l'annexe ne

présentent pas une importance significative ou ont été conclues aux conditions normales du marché, dans le cas où le référentiel comptable applicable prévoit de mentionner en annexe uniquement les transactions avec les parties liées présentant une importance significative et non conclues aux conditions normales du marché.

### Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16

23. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative aux communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 aux éléments relatifs aux parties liées, relevés au cours de l'audit.

### Documentation

24. Sans préjudice des dispositions relatives à la documentation prévues par les autres normes d'exercice professionnel, le commissaire aux comptes consigne dans son dossier l'identité des parties liées et la nature de leurs relations avec l'entité. Dispositions spécifiques applicables à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

25. Dans le cadre des dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes peut être amené à intervenir, à la demande de l'entité, sur des informations financières établies en dehors de ses obligations légales, pour des besoins spécifiques. Ces informations financières peuvent être des comptes, des états comptables ou des éléments de comptes tels que définis aux paragraphes 8 à 12 de la norme précitée.

26. A ce titre, le commissaire aux comptes peut être amené à réaliser un audit sur des informations financières établies :

- soit selon les référentiels comptables applicables en France ;
- soit selon un référentiel comptable ou des critères convenus, qui ne comportent aucune définition des parties liées ou qui définissent pour celles-ci un champ autre que celui prévu au paragraphe 29 ci-dessous.

27. Dans le premier cas, le commissaire aux comptes applique les procédures d'audit décrites aux paragraphes 7 à 24 de la présente norme en se référant à la définition des parties liées des référentiels comptables applicables en France.

28. Dans le second cas, pour :

- apprécier la présence de facteurs de risque de fraudes et évaluer le risque d'anomalies significatives en résultant ;
- être en mesure de conclure que les informations financières ne sont pas trompeuses,

Le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures d'audit décrites aux paragraphes 7 à 24 de la présente norme, à l'exception du deuxième alinéa du paragraphe 21 dans le cas de critères convenus ou d'un référentiel comptable qui n'est pas conçu pour donner une image fidèle.

29. Les procédures définies au paragraphe 28 s'appliquent :

- en retenant la définition des parties liées ci-après, lorsque le référentiel comptable ou les critères convenus retenus par l'entité ne comportent aucune définition des parties liées ou comportent une définition des parties liées dont le champ est plus restreint que celui retenu dans cette définition.

- Les « parties liées » se définissent dans ce cas comme :

- une personne ou une entité qui contrôle ou qui a une influence notable, directement ou indirectement au travers d'un ou plusieurs intermédiaires, sur l'entité établissant les informations financières objet de l'audit ;

- ou une entité sur laquelle l'entité établissant les informations financières objet de l'audit exerce un contrôle ou une influence notable, directement ou indirectement au travers d'un ou plusieurs intermédiaires ;

- ou une entité qui est sous contrôle commun avec l'entité établissant les informations financières objet de l'audit par le fait qu'elles ont :

- i) Un actionnariat commun détenant le contrôle ;

- ii) Des propriétaires qui sont des membres proches d'une même famille ; ou

- iii) Des principaux dirigeants communs.

- Concernant les entités sous le contrôle d'un même Etat, que ce soit au niveau national, régional ou local, celles-ci ne sont pas considérées comme liées, sauf si elles sont engagées entre elles dans des transactions importantes ou si elles partagent des ressources dans des proportions significatives.

- en retenant la définition des parties liées du référentiel comptable ou des critères convenus retenus par l'entité, lorsque le champ des parties liées défini dans ledit référentiel ou lesdits critères est plus large que celui de la définition mentionnée ci-avant. »

## NEP 560 Événements postérieurs à la clôture de l'exercice

### Introduction

1. Entre la date de clôture de l'exercice et la date d'approbation des comptes, le commissaire aux comptes peut identifier des événements qui doivent faire l'objet d'un traitement comptable ou d'une information à l'organe appelé à statuer sur les comptes. Ces événements sont qualifiés d'« événements postérieurs ».

2. Les référentiels comptables applicables définissent les événements postérieurs qui doivent faire l'objet d'un traitement comptable.

Ce sont les événements survenus entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes :

- qui ont un lien direct avec des situations qui existaient à la date de clôture de l'exercice et doivent donner lieu à un enregistrement comptable ;
- ou qui doivent faire l'objet d'une information dans l'annexe.

Au-delà de la date d'arrêté des comptes, aucun traitement comptable des événements postérieurs n'est prévu.

3. Les événements postérieurs qui doivent faire l'objet d'une information à l'organe appelé à statuer sur les comptes sont les événements importants que celui-ci doit connaître pour se prononcer sur les comptes en connaissance de cause.

Lorsque de tels événements surviennent entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes, ils sont mentionnés dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

Lorsqu'ils surviennent au-delà de cette date, ils font l'objet d'une communication à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

4. La présente norme a pour objet de définir :

- les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en œuvre pour identifier les événements postérieurs ;
- les incidences des événements postérieurs identifiés par le commissaire aux comptes sur son rapport ou sur l'information des organes compétents.

Ces incidences sont différentes selon la date à laquelle le commissaire aux comptes identifie les événements postérieurs et selon la date de survenance de ces événements.

### Identification des événements postérieurs

5. Le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés lui permettant d'identifier les événements postérieurs.

6. Pour ce faire, le commissaire aux comptes peut notamment :

- prendre connaissance des procédures mises en place par la direction pour identifier ces événements ;
- consulter les procès-verbaux ou les comptes rendus des réunions tenues par l'organe délibérant et par les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce après la date de clôture de l'exercice ;
- prendre connaissance, le cas échéant, des dernières situations intermédiaires et des derniers documents prévisionnels établis par l'entité ;
- s'enquérir auprès des personnes compétentes de l'entité de l'évolution des procès, contentieux et litiges depuis ses derniers contrôles ;
- s'enquérir auprès de la direction de sa connaissance de la survenance d'événements postérieurs.

7. Ces procédures sont mises en œuvre jusqu'à une date aussi rapprochée que possible de la date de signature de son rapport par le commissaire aux comptes.

Incidence des événements postérieurs identifiés par le commissaire aux comptes entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes

8. Lorsque le commissaire aux comptes identifie, entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes, un événement postérieur susceptible de conduire à une anomalie significative dans les comptes, il vérifie que cet événement a donné lieu à un traitement comptable approprié.

Si tel n'est pas le cas, il en informe la direction et lui demande de modifier les comptes.

9. En cas de refus de la direction, le commissaire aux comptes en évalue l'incidence sur son opinion.

10. Lorsque l'événement n'a pas d'incidence sur les comptes mais nécessite qu'une information soit fournie dans le rapport de l'organe compétent de l'entité à l'organe appelé à statuer sur les comptes, le commissaire aux comptes vérifie que cette information a bien été donnée.

Si tel n'est pas le cas, il en informe la direction et lui demande d'apporter les informations requises.

11. En cas de refus de la direction, le commissaire aux comptes formule une observation dans la troisième partie de son rapport.

Incidence des événements postérieurs identifiés par le commissaire aux comptes entre la date d'arrêté des comptes et la date de signature de son rapport

12. Lorsque le commissaire aux comptes identifie, entre la date d'arrêté des comptes et la date de signature de son rapport, un événement postérieur survenu entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes, il vérifie que cet événement a donné lieu à un traitement comptable approprié ou à une information dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

13. Si tel n'est pas le cas, et s'il n'est pas procédé volontairement par l'entité à un

nouvel arrêté des comptes, ou si le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes n'est pas complété, le commissaire aux comptes en évalue l'incidence sur son opinion ou formule une observation dans la troisième partie de son rapport.

14. Lorsque le commissaire aux comptes identifie, entre la date d'arrêté des comptes et la date de signature de son rapport, un événement postérieur survenu entre ces deux dates, il s'enquiert auprès de l'organe compétent de son intention de communiquer une information sur cet événement à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

Lorsqu'une telle communication n'est pas prévue, le commissaire aux comptes en fait mention dans la troisième partie de son rapport.

Incidence des événements postérieurs connus par le commissaire aux comptes entre la date de signature de son rapport et la date d'approbation des comptes

15. Après la date de signature de son rapport, le commissaire aux comptes ne met plus en œuvre de procédures d'audit pour identifier les événements postérieurs.

16. Lorsque le commissaire aux comptes a connaissance, entre la date de signature de son rapport et la date d'approbation des comptes, d'un événement postérieur survenu entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes, il vérifie que cet événement a donné lieu à un traitement comptable approprié ou à une information dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

17. Si tel n'est pas le cas, et s'il n'est pas procédé volontairement par l'entité à un nouvel arrêté des comptes, ou si le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes n'est pas complété, le commissaire aux comptes en évalue l'incidence sur son opinion ou sur la troisième partie de son rapport et établit un nouveau rapport dans lequel il est fait référence au rapport précédent.

18. Lorsque le commissaire aux comptes a connaissance, entre la date de signature de son rapport et la date d'approbation des comptes, d'un événement postérieur survenu après la date d'arrêté des comptes, il s'enquiert auprès de l'organe compétent de son intention de communiquer une information sur cet événement à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

Lorsqu'une telle communication n'est pas prévue, le commissaire aux comptes rédige une communication dont il est donné lecture lors de la réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes ou qui est portée à sa connaissance. »

## NEP 570 Continuité d'exploitation

### Introduction

1. Pour l'établissement de ses comptes, l'entité est présumée poursuivre ses activités. Ceux-ci sont établis dans une perspective de continuité d'exploitation.

2. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en oeuvre pour apprécier si l'établissement des comptes dans une perspective de continuité d'exploitation est approprié.

3. La présente norme définit en outre les conséquences que le commissaire aux comptes tire dans son rapport de la traduction dans les comptes des éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation qu'il aurait identifiés au cours de l'audit.

Appréciation de l'établissement des comptes dans une perspective de continuité d'exploitation

4. Lors de la prise de connaissance de l'entité et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes tient compte de l'existence d'éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation et s'enquiert auprès de la direction de sa connaissance de tels éléments.

5. Lorsque le commissaire aux comptes a identifié des éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, il prend connaissance de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

6. Si la direction a formalisé cette évaluation, le commissaire aux comptes en apprécie la pertinence. Pour ce faire :

- il s'enquiert de la démarche suivie par la direction pour établir cette évaluation et apprécie les actions que l'entité envisage de mener ;

- il apprécie les hypothèses sur lesquelles se fonde l'évaluation et la période sur laquelle elle porte. Lorsque le référentiel comptable ne définit pas cette période, la continuité d'exploitation est appréciée sur une période de douze mois à compter de la clôture de l'exercice.

7. Si la direction n'a pas formalisé cette évaluation, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès d'elle des motifs qui l'ont conduite à établir les comptes dans une perspective de continuité d'exploitation.

8. Par ailleurs, tout au long de sa mission, le commissaire aux comptes reste vigilant sur tout élément susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation. Ces éléments peuvent notamment être :

- de nature financière : capitaux propres négatifs, capacité d'autofinancement insuffisante, incidents de paiement, non-reconduction d'emprunts nécessaires à l'exploitation, litiges ou contentieux pouvant avoir des incidences financières impor-

tantes ;

- de nature opérationnelle : départ d'employés de l'entité ayant un rôle clé et non remplacés, perte d'un marché important, conflits avec les salariés, changements technologiques ou réglementaires.

9. Lorsque le commissaire aux comptes a identifié de tels éléments :

- il met en oeuvre des procédures lui permettant de confirmer ou d'infirmer l'existence d'une incertitude sur la continuité d'exploitation ;

- il apprécie si les plans d'actions de la direction sont susceptibles de mettre fin à cette incertitude ;

- il demande à la direction une déclaration écrite par laquelle elle déclare que ses plans d'actions reflètent ses intentions.

Incidence sur le rapport

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

11. Si tel est le cas, le commissaire aux comptes formule une observation dans la première partie de son rapport pour attirer l'attention de l'utilisateur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe au titre de cette incertitude.

12. Si l'annexe ne fournit pas d'information au titre de cette incertitude ou si le commissaire aux comptes estime que l'information donnée n'est pas pertinente, il en tire les conséquences sur l'expression de son opinion.

13. Lorsque le commissaire aux comptes estime que la continuité d'exploitation est définitivement compromise, il refuse de certifier les comptes si ceux-ci ne sont pas établis en valeur liquidative.

### Procédure d'alerte

14. Lorsque, au cours de sa mission, le commissaire aux comptes relève des faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation, il met en oeuvre la procédure d'alerte lorsque les dispositions légales et réglementaires le prévoient.

## NEP 580 Déclarations de la direction

### Introduction

1. Dans le cadre de l'audit des comptes, les membres de la direction, y compris le représentant légal, font des déclarations au commissaire aux comptes. Celles-ci constituent des éléments collectés pour aboutir à des conclusions sur lesquelles il fonde son opinion sur les comptes.
2. La présente norme a pour objet de définir :
  - les principes relatifs à l'utilisation par le commissaire aux comptes des déclarations de la direction obtenues au cours de l'audit des comptes ;
  - les principes relatifs aux déclarations que le commissaire aux comptes estime nécessaires pour conclure sur les assertions qu'il souhaite vérifier ;
  - les conséquences éventuelles que le commissaire aux comptes tire sur l'expression de son opinion du fait que le représentant légal responsable des comptes ne lui fournit pas les déclarations écrites demandées.

### Utilisation des déclarations de la direction

3. Tout au long de l'audit des comptes, la direction fait, au commissaire aux comptes, des déclarations, orales ou écrites, spontanées ou en réponse à des demandes spécifiques. Ces déclarations peuvent être faites par des membres de la direction de niveaux de responsabilité et de domaines de compétence différents selon les éléments sur lesquels portent les déclarations.
4. Lorsqu'elles concernent des éléments significatifs des comptes, le commissaire aux comptes :
  - cherche à collecter des éléments qui corroborent les déclarations de la direction ;
  - apprécie, le cas échéant, si elles sont cohérentes avec les autres éléments collectés ;
  - détermine si les personnes à l'origine de ces déclarations sont celles qui possèdent la meilleure compétence et la meilleure connaissance au regard des éléments sur lesquels elles se prononcent.
5. Lorsque le commissaire aux comptes identifie une déclaration de la direction qui ne semble pas cohérente avec d'autres éléments collectés, il met en œuvre des procédures d'audit afin d'élucider cette incohérence et, le cas échéant, reconsidère les autres déclarations de la direction de l'entité.

## Déclarations que le commissaire aux comptes estime nécessaires pour conclure sur les assertions qu'il souhaite vérifier

6. Le commissaire aux comptes demande au représentant légal une formulation écrite des déclarations qu'il estime nécessaires pour conclure sur les assertions qu'il souhaite vérifier.

7. Indépendamment d'autres déclarations écrites que le commissaire aux comptes estimerait nécessaires, il demande au représentant légal des déclarations écrites par lesquelles :

- il déclare que des contrôles destinés à prévenir et à détecter les erreurs et les fraudes ont été conçus et mis en œuvre dans l'entité ;
- il estime que les anomalies non corrigées relevées par le commissaire aux comptes ne sont pas, seules ou cumulées, significatives au regard des comptes pris dans leur ensemble. Un état de ces anomalies non corrigées est joint à cette déclaration écrite. En outre, lorsque le représentant légal considère que certains éléments reportés sur cet état ne constituent pas des anomalies, il le mentionne dans sa déclaration ;
- il confirme lui avoir communiqué son appréciation sur le risque que les comptes puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ;
- il déclare lui avoir signalé toutes les fraudes avérées dont il a eu connaissance ou qu'il a suspectées, et impliquant la direction, des employés ayant un rôle clé dans le dispositif de contrôle interne ou d'autres personnes dès lors que la fraude est susceptible d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes ;
- il déclare lui avoir signalé toutes les allégations de fraudes ayant un impact sur les comptes de l'entité et portées à sa connaissance par des employés, anciens employés, analystes, régulateurs ou autres ;
- il déclare avoir, au mieux de sa connaissance, appliqué les textes légaux et réglementaires ;
- il déclare avoir fourni dans l'annexe des comptes, au mieux de sa connaissance, l'information sur les parties liées requise par le référentiel comptable appliqué ;
- lorsque des faits ou événements susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation de l'entité ont été identifiés, il déclare lui avoir communiqué les plans d'actions définis pour l'avenir de l'entité. Il déclare en outre que ces plans d'actions reflètent les intentions de la direction ;
- il déclare que les principales hypothèses retenues pour l'établissement des estimations comptables reflètent les intentions de la direction et la capacité de l'entité, à ce jour, à mener à bien les actions envisagées ;
- il déclare qu'à ce jour il n'a connaissance d'aucun événement survenu depuis la date de clôture de l'exercice qui nécessiterait un traitement comptable ou une mention dans l'annexe et/ou dans le rapport de l'organe compétent à l'organe ap-

pelé à statuer sur les comptes.

8. Les déclarations écrites peuvent prendre la forme :

- d'une lettre du représentant légal adressée au commissaire aux comptes, qualifiée de « lettre d'affirmation » ;
- d'une lettre adressée par le commissaire aux comptes au représentant légal dans laquelle il explicite sa compréhension de ces déclarations.

Par ailleurs, certaines déclarations du représentant légal peuvent être consignées dans un extrait de procès-verbal d'une réunion de l'organe chargé de l'administration.

9. Lorsque le commissaire aux comptes sollicite une lettre d'affirmation, il demande que le signataire précise qu'il établit cette lettre en tant que responsable de l'établissement des comptes, que la lettre soit datée et signée et qu'elle lui soit envoyée directement.

Lorsqu'une des déclarations porte sur un élément spécifique des comptes qui demande des compétences techniques particulières, celle-ci peut être cosignée par le membre de la direction compétent sur le sujet.

10. La lettre d'affirmation est émise à une date la plus rapprochée possible de la date de signature du rapport du commissaire aux comptes et ne peut être postérieure à cette dernière.

11. Lorsque le commissaire aux comptes adresse une lettre au représentant légal, il lui demande d'en accuser réception et de confirmer par écrit son accord sur les termes exposés à une date la plus rapprochée possible de la date de signature de son rapport. Cette confirmation ne peut être postérieure à la date de signature du rapport.

12. Lorsque des déclarations du représentant légal sont consignées dans un extrait de procès-verbal d'une réunion d'un organe mentionné à l'article L. 823-16 du code de commerce, le commissaire aux comptes s'assure que la date de la réunion concernée est suffisamment proche de la date de signature de son rapport.

Conséquences sur l'expression de l'opinion du commissaire aux comptes du fait que le représentant légal ne fournit pas les déclarations écrites demandées

13. Lorsque le représentant légal refuse de fournir ou de confirmer une ou plusieurs des déclarations écrites demandées par le commissaire aux comptes, celui-ci s'enquiert auprès de lui des raisons de ce refus.

En fonction des réponses formulées, le commissaire aux comptes tire les conséquences éventuelles sur l'expression de son opinion.

#### Documentation

14. Le commissaire aux comptes conserve dans son dossier de travail les comptes rendus de ses entretiens avec la direction de l'entité et les déclarations écrites obtenues de cette dernière. »

## NEP 600 Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés

### Introduction

1. En application du deuxième alinéa de l'article L. 823-9, 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.

Pour répondre à cette obligation légale, les commissaires aux comptes formulent une opinion sur les comptes consolidés après avoir mis en œuvre un audit, en application des normes d'exercice professionnel.

2. La présente norme a pour objet de définir, en complément des dispositions prévues par les normes d'exercice professionnel relatives à la certification des comptes, les principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés.

Ces principes s'appliquent également lorsque les comptes à certifier par le commissaire aux comptes sont des comptes combinés.

La présente norme n'a pas pour objet de définir les principes qui régissent l'exercice collégial de l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes, qui font l'objet de la norme d'exercice professionnel correspondante.

3. Dans le contexte particulier de l'audit des comptes consolidés, le risque d'audit comprend notamment le risque qu'une anomalie présente dans l'information comptable des entités comprises dans la consolidation et pouvant générer des anomalies significatives dans les comptes consolidés ne soit détectée ni par les professionnels chargés du contrôle des comptes de ces entités, ni par le commissaire aux comptes.

4. Par convention, dans la présente norme :

- le terme «entités» désigne les entités comprises dans la consolidation ;
- le terme «entité consolidante» désigne l'entité qui établit les comptes consolidés soumis à certification du commissaire aux comptes ;
- le terme «commissaire aux comptes» désigne l'organe de contrôle légal des comptes de l'entité consolidante ;
- le terme «information comptable des entités» désigne les comptes ou l'information préparée par les entités, selon les instructions de l'entité consolidante aux fins d'inclusion dans les comptes consolidés, telle que la liasse de consolidation ;
- le terme «professionnels chargés du contrôle des comptes des entités» désigne les commissaires aux comptes des entités ou les autres professionnels qui réalisent les travaux de contrôle sur l'information comptable des entités.

## Lettre de mission

5. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission, et notamment celles des paragraphes 6 et 10 de ladite norme, relatives à l'intervention au sein d'un ensemble consolidé.

## Planification de l'audit

6. Le commissaire aux comptes planifie son audit des comptes consolidés conformément aux principes de la norme d'exercice professionnel relative à la planification de la mission.

Prise de connaissance de l'ensemble consolidé et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives

7. En application de la norme d'exercice professionnel relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives au niveau des comptes consolidés.

Pour ce faire, le commissaire aux comptes prend connaissance :

- de l'ensemble consolidé et des entités qui le constituent, de leurs activités et de leur environnement, du processus d'élaboration des comptes consolidés défini par l'entité consolidante et des instructions adressées par sa direction aux entités de l'ensemble consolidé ;

- des contrôles conçus par l'entité consolidante et mis en œuvre dans l'ensemble consolidé pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés,

afin :

- d'identifier les entités importantes pour l'audit des comptes consolidés en fonction de l'importance de leur contribution individuelle ou de l'importance du risque d'anomalies significatives que l'information comptable de ces entités peut faire peser sur les comptes consolidés ;

- d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes consolidés résultant de fraudes ou d'erreurs.

8. Lors de sa prise de connaissance, le commissaire aux comptes tient compte des informations recueillies avant l'acceptation de son mandat.

## Connaissance des professionnels chargés du contrôle des comptes des entités

9. En application des dispositions de l'article L. 823-9, 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.

10. Le commissaire aux comptes évalue la possibilité d'utiliser, pour les besoins de l'audit des comptes consolidés, les éléments collectés et les conclusions émises par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités. Pour ce faire, il examine les critères suivants :

- a) L'identité de ces professionnels et la nature de la mission qui leur a été confiée, leur qualification professionnelle et leur compétence ;
- b) Leur compréhension des règles d'indépendance et de déontologie applicables à l'audit des comptes consolidés et leur capacité à les respecter ;
- c) La possibilité qu'il a d'être impliqué dans les travaux qui seront réalisés par ces professionnels pour les besoins de l'audit des comptes consolidés ;
- d) L'existence d'un système de surveillance de leur profession dans l'environnement réglementaire des entités.

11. A l'issue de cet examen, si le commissaire aux comptes estime qu'il ne peut utiliser pour les besoins de l'audit des comptes consolidés les travaux des professionnels chargés du contrôle des comptes des entités, il adapte son niveau d'implication dans les travaux requis et, si besoin, réalise lui-même ces travaux.

### Seuils de signification

12. Le commissaire aux comptes détermine :

- a) Le seuil de signification au niveau des comptes consolidés pris dans leur ensemble ;
- b) Le cas échéant, des seuils de signification au niveau des comptes consolidés de montants inférieurs pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations fournies dans l'annexe aux comptes consolidés ;
- c) Le seuil de signification au niveau des comptes de chaque entité dont l'information comptable doit faire l'objet, pour les besoins de l'audit des comptes consolidés, d'un audit ou d'un examen limité ; ce seuil est toujours inférieur au seuil de signification déterminé au niveau des comptes consolidés pris dans leur ensemble ;
- d) Le seuil en dessous duquel des anomalies sont manifestement insignifiantes au regard des comptes consolidés pris dans leur ensemble.

13. Lorsque les comptes d'une entité font l'objet d'un audit en application des textes légaux et réglementaires, des statuts ou de toute autre obligation et que le commissaire aux comptes estime, sur la base des critères définis au paragraphe 10 de la présente norme, qu'il pourra utiliser ces travaux pour ses propres besoins, il apprécie le caractère approprié du seuil de signification au niveau des comptes de

l'entité pris dans leur ensemble, déterminé par le professionnel chargé du contrôle des comptes de l'entité.

14. Lorsque le professionnel chargé du contrôle des comptes d'une entité définit un montant inférieur au seuil de signification pour la mise en œuvre de ses procédures d'audit, tel que défini dans la norme d'exercice professionnel relative aux « anomalies significatives et seuil de signification », le commissaire aux comptes en apprécie le caractère approprié.

### Réponses à l'évaluation des risques

15. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes consolidés, le commissaire aux comptes détermine :

- les tests à réaliser, le cas échéant, sur l'efficacité des contrôles conçus par l'entité consolidante et mis en œuvre dans l'ensemble consolidé pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés ;
- la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à réaliser sur l'information comptable établie par les entités pour les besoins de l'audit des comptes consolidés ;
- la nature et l'étendue de son implication dans les travaux réalisés par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités pour les besoins de l'audit des comptes consolidés ainsi que le calendrier correspondant.

### Tests sur l'efficacité des contrôles conçus par l'entité consolidante

16. Le commissaire aux comptes réalise ou demande aux professionnels chargés du contrôle des comptes des entités de réaliser des tests sur l'efficacité des contrôles conçus par l'entité consolidante et mis en œuvre dans l'ensemble consolidé pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés dans les cas suivants :

- lorsque les travaux à réaliser sur le processus d'établissement des comptes consolidés ou sur l'information comptable des entités reposent sur l'hypothèse selon laquelle ces contrôles fonctionnent efficacement ;
- lorsqu'il considère que les seuls contrôles de substance ne permettent pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée.

Nature et étendue des travaux sur l'information comptable établie par les entités pour les besoins de l'audit des comptes consolidés

Entités importantes au regard des comptes consolidés

17. Lorsque le commissaire aux comptes a identifié qu'une entité est importante pour l'audit des comptes consolidés en raison de l'importance de sa contribution individuelle au regard des comptes consolidés, le commissaire aux comptes ou le professionnel chargé du contrôle des comptes de l'entité effectue un audit de l'information comptable de celle-ci en utilisant le ou les seuil(s) de signification défini(s) au niveau des comptes de cette dernière.

18. Lorsque le commissaire aux comptes détermine qu'une entité est importante en raison de l'importance du risque d'anomalies significatives que son information comptable peut faire peser sur les comptes consolidés, le commissaire aux comptes ou le professionnel chargé du contrôle des comptes de celle-ci met en œuvre une ou plusieurs des diligences suivantes :

- un audit de l'information comptable de l'entité en utilisant le ou les seuil(s) de signification défini(s) au niveau des comptes de cette dernière ;
- un audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes, de catégories d'opérations ou d'autres éléments d'information sur lesquels un risque élevé d'anomalies significatives a été identifié ;
- des procédures d'audit spécifiques en réponse au risque élevé d'anomalies significatives.

#### Entités non importantes au regard des comptes consolidés

19. Le commissaire aux comptes effectue, au niveau des comptes consolidés, des procédures analytiques.

20. Le commissaire aux comptes apprécie si les éléments susceptibles d'être collectés à partir :

- des travaux réalisés sur l'information comptable des entités importantes ;
- des travaux réalisés sur le processus d'établissement des comptes consolidés et sur les contrôles conçus dans l'entité consolidante et mis en œuvre dans l'ensemble consolidé pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés ;
- des procédures analytiques effectuées au niveau des comptes consolidés, pourront être suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur les comptes consolidés.

Dans le cas contraire, il sélectionne des entités non importantes au regard des comptes consolidés sur lesquelles une ou plusieurs des diligences suivantes seront mises en œuvre par lui-même ou par les professionnels chargés du contrôle des comptes de celles-ci :

- un audit ou un examen limité de l'information comptable de l'entité en utilisant le seuil de signification défini au niveau des comptes de cette dernière ;
- un audit de l'un ou de plusieurs soldes de comptes, catégories d'opérations ou

d'autres éléments d'information ;  
- des procédures spécifiques.

Le commissaire aux comptes modifie périodiquement la sélection de ces entités.  
Nature et étendue de l'implication du commissaire aux comptes dans les travaux réalisés par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités

#### Entités importantes. - Evaluation des risques

21. Le commissaire aux comptes est impliqué dans l'évaluation des risques effectuée par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités importantes. La nature, le calendrier et l'étendue des travaux requis pour cette implication dépendent de l'appréciation faite par le commissaire aux comptes sur ces professionnels, selon les critères énoncés au paragraphe 10 de la présente norme. Ils comprennent au minimum :

- un échange d'informations avec le professionnel chargé du contrôle des comptes ou la direction de l'entité sur les activités de celle-ci qui sont importantes pour l'ensemble consolidé ;
- un échange d'informations avec le professionnel chargé du contrôle des comptes de l'entité sur le risque d'anomalies significatives dues à des fraudes ou des erreurs ;
- et une revue de la documentation du professionnel chargé du contrôle des comptes de l'entité relative au risque élevé d'anomalies significatives. Cette documentation peut prendre la forme d'une synthèse justifiant ses conclusions.

#### Procédures d'audit en réponse au risque élevé d'anomalies significatives

22. Lorsqu'un risque élevé d'anomalies significatives a été identifié au niveau d'une entité pour laquelle les travaux sont réalisés par un professionnel chargé du contrôle des comptes de celle-ci, le commissaire aux comptes :

- évalue le caractère approprié des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre pour répondre spécifiquement à ce risque ;
- détermine s'il est nécessaire, en fonction de l'appréciation qu'il porte sur ce professionnel, qu'il soit impliqué dans la mise en œuvre des procédures complémentaires.

#### Processus de consolidation

23. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives lié au processus de consolidation, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires à celles réalisées en application des para-

graphes 7 et 16 de la présente norme. Celles-ci lui permettent :

- d'évaluer l'exhaustivité du périmètre de consolidation ;
- d'apprécier le caractère approprié, exact et exhaustif des écritures de consolidation et d'évaluer s'il existe des facteurs de risques de fraudes ou des indicateurs révélant des biais possibles de la part de la direction de l'entité consolidante ;
- d'évaluer si l'information comptable des entités a été correctement retraitée, lorsque celle-ci n'est pas préparée dans le même référentiel comptable que celui retenu pour établir les comptes consolidés ;
- de vérifier que l'information comptable communiquée par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités est celle reprise dans les comptes consolidés ;
- d'évaluer si les retraitements nécessaires ont été effectués conformément au référentiel comptable applicable lorsque la date de clôture des comptes des entités est différente de celle de l'entité consolidante.

#### Événements postérieurs

24. Dans le cadre de l'audit de l'information comptable des entités, le commissaire aux comptes ou les professionnels chargés du contrôle des comptes de ces entités mettent en œuvre des procédures destinées à identifier les événements qui ont pu survenir dans ces dernières entre la date de clôture de leur information comptable et la date de signature du rapport sur les comptes consolidés et qui peuvent nécessiter :

- un traitement comptable approprié dans les comptes consolidés ;
- ou une information dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes consolidés.

25. Lorsque les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités réalisent des travaux autres qu'un audit de l'information comptable de ces dernières, le commissaire aux comptes leur demande de l'informer d'événements postérieurs tels que définis ci-dessus dont ils auraient eu connaissance.

#### Communication avec les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités

26. Le commissaire aux comptes communique suffisamment à l'avance ses instructions aux professionnels chargés du contrôle des comptes des entités. Cette communication définit les travaux à réaliser, l'utilisation qui en sera faite ainsi que le format et le contenu de la communication entre les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités et le commissaire aux comptes.

Cette communication comprend également :

- la demande faite aux professionnels chargés du contrôle des comptes des entités de confirmer qu'ils coopéreront avec le commissaire aux comptes dans le cadre des conditions d'utilisation de leurs travaux, telles que définies dans les instructions ;
- les dispositions des règles de déontologie applicables à l'audit des comptes consolidés, en particulier en matière d'indépendance ;
- dans le cas d'un audit ou d'un examen limité de l'information comptable des entités, le ou le(s) seuil(s) tels que définis au paragraphe 12 b, c et d ;
- le risque élevé d'anomalies significatives identifié par le commissaire aux comptes au niveau des comptes consolidés résultant de fraudes ou d'erreurs qui doit être pris en considération par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ;
- la demande d'informer, en temps utile, le commissaire aux comptes de tout autre risque élevé d'anomalies significatives à considérer au niveau des comptes consolidés résultant de fraudes ou d'erreurs dans les entités ainsi que les procédures mises en œuvre pour répondre à ce risque ;
- la liste des parties liées préparée par la direction de l'entité consolidante, complétée de l'identité de toute autre partie liée dont le commissaire aux comptes a connaissance ;
- la demande aux professionnels chargés du contrôle des comptes des entités de communiquer au commissaire aux comptes, dès qu'ils en ont connaissance, l'existence de toute partie liée non identifiée par celui-ci ou par la direction de l'entité consolidante. Le commissaire aux comptes apprécie, le cas échéant, si l'existence de ces parties liées doit être communiquée aux professionnels chargés du contrôle des comptes des autres entités.

27. Le commissaire aux comptes demande aux professionnels chargés du contrôle des comptes des entités de lui communiquer les éléments pertinents pour fonder son opinion sur les comptes consolidés. Cette communication comprend :

- la confirmation par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités du respect des règles de déontologie applicables à l'audit des comptes consolidés, en particulier celles relatives à l'indépendance et à la compétence professionnelle ;
- la confirmation par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités du respect des instructions reçues du commissaire aux comptes ;
- l'identification de l'information comptable des entités sur laquelle les professionnels chargés du contrôle des comptes de ces dernières ont réalisé leurs travaux ;
- les cas de non-respect des textes légaux et réglementaires susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes consolidés ;
- un état des anomalies non corrigées sur l'information comptable des entités. Cet état n'inclut pas les anomalies qui sont en dessous du seuil des anomalies manifes-

- tement insignifiantes, tel que défini au paragraphe 12 d ;
- les indicateurs révélant des biais possibles de la part de la direction ;
  - une description des faiblesses significatives de contrôle interne identifiées au niveau des entités ;
  - les autres faits significatifs que les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ont communiqués ou vont communiquer aux membres des organes de direction et de surveillance des entités, y compris les fraudes (réelles ou suspectées) impliquant les directions des entités ou des employés ayant un rôle clé dans le dispositif de contrôle interne ou toute autre fraude qui pourrait entraîner une anomalie significative dans l'information comptable des entités ;
  - tout autre élément important estimé pertinent pour le commissaire aux comptes, y compris les points particuliers mentionnés dans les lettres d'affirmation signées par les directions des entités ;
  - et la synthèse des points relevés, les conclusions ou l'opinion des professionnels chargés du contrôle des comptes des entités.

#### Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés

28. Le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés sur la base :

- des procédures d'audit réalisées sur le processus d'établissement des comptes consolidés ;
- des travaux réalisés par lui-même et par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités sur l'information comptable de ces dernières.

29. Le commissaire aux comptes :

- apprécie la pertinence des éléments transmis par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités tels que mentionnés dans le paragraphe 27 ;
- échange avec les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités, les directions des entités ou la direction de l'entité consolidante sur les éléments importants relevés ;
- évalue la nécessité de revoir d'autres éléments de la documentation des travaux des professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ;
- conçoit, dès lors que les travaux mis en œuvre au niveau des entités sont estimés insuffisants, les procédures complémentaires à mettre en œuvre par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ou par le commissaire aux comptes.

30. Le commissaire aux comptes évalue l'incidence sur son opinion d'audit de :

- l'ensemble des anomalies non corrigées autres que celles manifestement insignifiantes ;

- toute situation où il n'a pas été possible de collecter des éléments suffisants et appropriés.

## Communication

31. Le commissaire aux comptes communique à la direction de l'entité consolidante, au niveau de responsabilité approprié, en faisant application de la norme d'exercice professionnel relative à la communication des faiblesses du contrôle interne :

- les faiblesses du contrôle interne conçu par l'entité consolidante et mis en œuvre dans l'ensemble consolidé pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés ;
- les faiblesses du contrôle interne des entités, identifiées soit par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités, soit par lui-même, qu'il estime d'une importance suffisante pour mériter son attention ;
- les fraudes qu'il a identifiées ou qui ont été portées à sa connaissance par le professionnel chargé du contrôle des comptes d'une entité ou les informations qu'il a obtenues sur l'existence possible d'une fraude.

32. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative aux communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16.

A ce titre, le commissaire aux comptes communique les éléments suivants :

- une présentation d'ensemble ;
- des travaux à réaliser sur l'information comptable des entités ;
- de son implication dans les travaux à réaliser par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités sur l'information comptable des entités importantes ;
- les difficultés qu'il a rencontrées, liées à la qualité des travaux réalisés par le professionnel chargé du contrôle des comptes d'une entité ;
- toute limitation dans la mise en œuvre des procédures d'audit estimées nécessaires pour l'audit des comptes consolidés, par exemple lorsque le commissaire aux comptes n'a pu avoir accès à toute l'information demandée ;
- les faiblesses du contrôle interne visées au paragraphe 31 qu'il estime significatives ;
- les fraudes avérées ou suspectées impliquant :
  - la direction de l'entité consolidante, la direction des entités, les employés ayant un rôle clé dans les contrôles conçus par l'entité consolidante et mis en œuvre dans l'ensemble consolidé pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés ;
  - ou d'autres personnes lorsque la fraude a entraîné une anomalie significative dans les comptes consolidés.

## Documentation

33. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments suivants :
- une analyse des entités le conduisant à déterminer celles qui sont ou non importantes ;
  - la nature des travaux réalisés sur l'information comptable des entités ;
  - la nature, le calendrier et l'étendue de l'intervention du commissaire aux comptes dans les travaux réalisés par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités importantes, y compris la revue éventuelle, par le commissaire aux comptes, de tout ou partie de la documentation des professionnels chargés du contrôle des comptes de ces entités et de leurs conclusions ;
  - les communications écrites entre le commissaire aux comptes et les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités relatives aux demandes du commissaire aux comptes.
- Le commissaire aux comptes veille au respect des dispositions de l'article R. 821-27. »

## NEP 610 Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne

### Introduction

01. Lorsque l'entité dispose d'un audit interne, le commissaire aux comptes prend connaissance du fonctionnement et des objectifs qui lui sont assignés. Il peut utiliser les travaux réalisés par l'audit interne en tant qu'éléments collectés au titre des assertions qu'il souhaite vérifier.

02. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à :

- la prise de connaissance par le commissaire aux comptes de l'audit interne ;
- l'utilisation par le commissaire aux comptes des travaux réalisés par l'audit interne.

### Prise de connaissance de l'audit interne

03. Lorsque le commissaire aux comptes prend connaissance de l'entité pour constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et évalue le risque d'anomalies significatives dans les comptes, il s'enquiert :

- de la place qu'occupe l'audit interne dans l'organisation de l'entité. Le commissaire aux comptes examine les règles et les procédures mises en place dans l'entité pour assurer l'objectivité des auditeurs internes dans la réalisation de leurs travaux et l'émission de leurs conclusions ;
- de la nature et de l'étendue des travaux confiés à l'audit interne.

### Utilisation des travaux réalisés par l'audit interne

04. A l'issue de cette prise de connaissance, lorsque le commissaire aux comptes envisage d'utiliser les travaux réalisés par l'audit interne, il apprécie notamment :

- les qualifications professionnelles des auditeurs internes et leur expérience acquise dans ces fonctions ;
- l'organisation de l'audit interne en termes de planification, mise en oeuvre et supervision des travaux ;
- la documentation existante, y compris les programmes de travail et autres procédures écrites ;
- si la direction prend en compte les recommandations formulées par l'audit interne et si elle met en oeuvre des actions pour répondre à ces recommandations.

05. Lorsque le commissaire aux comptes décide d'utiliser certains travaux de l'audit interne, il apprécie notamment si :

- la nature et l'étendue de ces travaux répondent aux besoins de son audit ;

- ces travaux ont été réalisés par des personnes disposant d'une qualification professionnelle et d'une expérience suffisantes et ont été revus et documentés ;
- une solution appropriée a été apportée aux problématiques mises en évidence par les travaux de l'audit interne ;
- les rapports ou autres documents de synthèse établis par l'audit interne sont cohérents avec les résultats des travaux réalisés par ce dernier.

06. Le commissaire aux comptes apprécie, par ailleurs, si ces travaux constituent des éléments suffisants et appropriés pour lui permettre d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes.

07. Si tel n'est pas le cas, il en titre les conséquences sur ses propres travaux.

## NEP 620 Intervention d'un expert

### Introduction

01. En application des dispositions prévues à l'article L. 823-13 du code de commerce et à l'article 7 du code de déontologie de la profession, le commissaire aux comptes peut faire appel à un expert de son choix lorsque certains contrôles indispensables à l'exercice de sa mission nécessitent une expertise dans des domaines autres que ceux de l'audit et de la comptabilité.

02. Le commissaire aux comptes peut également utiliser les travaux d'un expert choisi par l'entité.

03. La présente norme a pour objet :

- de définir les situations dans lesquelles le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire de faire appel à un expert ;
- de définir les principes que le commissaire aux comptes respecte lorsqu'il décide de faire appel à un expert de son choix ;
- de définir les principes que le commissaire aux comptes respecte lorsqu'il décide d'utiliser les travaux d'un expert choisi par l'entité.

### Définition

04. Expert : personne physique ou morale possédant une qualification et une expérience dans un domaine particulier autre que la comptabilité et l'audit.

### Appréciation de la nécessité de faire appel à un expert

05. Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et la mise en oeuvre de procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques identifiés, le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire de collecter des éléments à partir des travaux réalisés par un expert. Tel peut être le cas, notamment, pour :

- l'appréciation de la valorisation de certains types d'actif, tels que des terrains et des constructions, des usines et des outils de production, des oeuvres d'art ou des pierres précieuses ;
- la vérification de quantités ou de l'état physique de certains actifs, tels que des minerais en stock et des réserves pétrolières ;
- la vérification de montants relevant de méthodes ou de techniques spécifiques, tels que l'évaluation actuarielle des engagements de retraite ;
- l'appréciation de l'état d'avancement des travaux réalisés et restant à réaliser sur des contrats en cours ;

- l'appréciation d'une situation fiscale ou juridique complexe.
06. Lorsque le commissaire aux comptes envisage d'utiliser les travaux d'un expert dans le cadre de sa mission d'audit, il tient compte notamment :
- du risque d'anomalies significatives dû à la nature, à la complexité et au caractère significatif de l'élément concerné ;
  - de la quantité et de la qualité des autres éléments pouvant être collectés.

#### Principes applicables lorsque l'expert est choisi par le commissaire aux comptes

07. Le commissaire aux comptes choisit un expert indépendant de l'entité.
08. Il apprécie, par ailleurs, la compétence professionnelle de celui-ci dans le domaine particulier concerné. Le commissaire aux comptes tient compte notamment :
- des qualifications professionnelles, des diplômes ou de l'inscription de l'expert sur la liste d'experts agréés auprès d'un organisme professionnel ou d'une juridiction ;
  - de l'expérience et de la réputation de l'expert dans le domaine particulier concerné.

#### Principes applicables lorsque l'expert est choisi par l'entité

09. Lorsque l'expert est choisi par l'entité, le commissaire aux comptes :
- s'assure que l'expert est indépendant de l'entité ;
  - le cas échéant, prend connaissance des instructions que l'entité a données par écrit à l'expert pour apprécier si la nature et l'étendue des travaux à réaliser répondent aux besoins de son audit ;
  - apprécie la compétence de l'expert en respectant les mêmes principes que ceux définis au paragraphe 08.
10. Si le commissaire aux comptes estime que l'expert n'est pas indépendant de l'entité, il en fait part à la direction et demande qu'il soit fait appel à un autre expert.
11. Si la compétence de l'expert ne paraît pas satisfaisante au commissaire aux comptes, il en fait part à la direction et apprécie si des éléments suffisants et appropriés peuvent être obtenus des travaux de l'expert. Le commissaire aux comptes peut ainsi être conduit à mettre en oeuvre des procédures d'audit supplémentaires ou à recourir à un autre expert.

#### Evaluation des travaux de l'expert

12. Le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés qui établissent que :

- la nature et l'étendue des travaux de l'expert sont conformes aux instructions qui lui ont été données ;
- les travaux réalisés par l'expert lui permettent de conclure sur le respect des assertions qu'il souhaite vérifier. Pour ce faire, le commissaire aux comptes apprécie :
  - le caractère approprié des sources d'informations utilisées par l'expert ;
  - le caractère raisonnable des hypothèses et des méthodes utilisées par l'expert et leur cohérence avec celles retenues, le cas échéant, au cours des périodes précédentes ;
- la cohérence des résultats des travaux de l'expert avec sa connaissance générale de l'entité et les résultats de ses autres procédures d'audit.

Le commissaire aux comptes vérifie par ailleurs que les conclusions de l'expert sont correctement reflétées dans les comptes ou qu'elles corroborent les assertions qui sous-tendent l'établissement des comptes.

13. Si les résultats des travaux de l'expert ne fournissent pas au commissaire aux comptes les éléments suffisants et appropriés ou s'ils ne sont pas cohérents avec les autres éléments collectés :

- il s'en entretient avec la direction au niveau de responsabilité approprié et avec l'expert ;
- il détermine, le cas échéant, les procédures d'audit supplémentaires à mettre en oeuvre. Il peut, à ce titre, décider de recourir à un autre expert.

#### Référence aux travaux de l'expert dans le rapport du commissaire aux comptes

14. Les travaux de l'expert sont utilisés uniquement en tant qu'éléments collectés à l'appui des conclusions du commissaire aux comptes sur sa propre mission.

15. Le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire de faire référence aux travaux et aux conclusions de l'expert :

- lorsqu'il justifie de ses appréciations ;
- lorsqu'il émet une réserve ou un refus de certifier, pour en préciser les motifs.

#### Documentation des travaux de l'expert

16. Le commissaire aux comptes documente dans son dossier les travaux réalisés par l'expert qu'il utilise dans le cadre de sa mission.

## NEP 630 Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité

### Introduction

01. En application des dispositions de l'article L. 823-14 du code de commerce, le commissaire aux comptes peut recueillir toutes informations utiles à l'exercice de sa mission auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la personne ou de l'entité. A ce titre, il peut utiliser des travaux réalisés par un expert-comptable à la demande de l'entité. Leur utilisation évite alors au commissaire aux comptes de réaliser, le cas échéant, les mêmes travaux.

02. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'utilisation des travaux d'un expert-comptable par le commissaire aux comptes.

#### Prise de connaissance de l'entité et de son environnement et planification

03. Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes :

- analyse la nature et l'étendue de la mission que l'entité a confiée à l'expert-comptable ;

- apprécie dans quelle mesure il pourra s'appuyer sur les travaux effectués par ce dernier pour aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes.

04. Pour ce faire, le commissaire aux comptes prend contact avec l'expert-comptable pour s'informer du contenu de la mission qui lui a été confiée et, s'il l'estime nécessaire, se fait communiquer les travaux réalisés.

#### Evaluation des travaux de l'expert-comptable

05. Lorsqu'il décide d'utiliser les travaux de l'expert-comptable, le commissaire aux comptes apprécie s'ils constituent des éléments suffisants et appropriés pour contribuer à la formation de son opinion sur les comptes.

06. En fonction de cette appréciation, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit supplémentaires dont la mise en oeuvre lui paraît nécessaire pour obtenir les éléments suffisants et appropriés recherchés.

#### Référence aux travaux de l'expert-comptable dans le rapport

07. L'expression de l'opinion émise par le commissaire aux comptes ne fait pas référence aux travaux de l'expert-comptable. Ces travaux sont utilisés uniquement en tant qu'éléments collectés à l'appui des conclusions du commissaire aux comptes sur sa propre mission.

### Documentation

08. Le commissaire aux comptes documente dans son dossier les travaux réalisés par l'expert-comptable qu'il utilise dans le cadre de sa mission.

## NEP 700 Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés

### Introduction

1. Lorsqu'il certifie les comptes en application de l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes établit un rapport à l'organe appelé à statuer sur les comptes dans lequel, en justifiant de ses appréciations, il formule son opinion conformément aux dispositions de l'article R. 823-7 du code précité.
2. Le commissaire aux comptes rend compte, dans le même rapport, des vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.
3. Le rapport sur les comptes consolidés est distinct du rapport sur les comptes annuels.
4. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'établissement de ces rapports par le commissaire aux comptes.

### Contenu des rapports

5. Les rapports comportent trois parties distinctes relatives :
  - à la certification des comptes ;
  - à la justification des appréciations ;
  - aux vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

### Certification des comptes

6. En application des dispositions des articles L. 823-9 et R. 823-7 du code de commerce, le commissaire aux comptes déclare :
  - soit certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice ou, pour les comptes consolidés, du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation ;
  - soit assortir la certification de réserves ;
  - soit refuser la certification des comptes.

Dans ces deux derniers cas, il précise les motifs de la réserve ou du refus.

7. Conformément à la faculté qui lui est donnée par l'article R. 823-7 précité, le commissaire aux comptes formule, s'il y a lieu, toutes observations utiles lorsqu'il

certifie les comptes sans réserve ou lorsqu'il assortit la certification de réserves.

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

9. Les observations sont formulées dans un paragraphe distinct après l'expression de l'opinion.

10. Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation :

- en cas d'incertitude sur la continuité de l'exploitation ;
- en cas de changement de méthodes comptables survenu dans les comptes au cours de l'exercice.

### Certification sans réserve

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

### Certification avec réserve

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

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

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

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

- lorsqu'il n'a pas pu mettre en oeuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes ;
- que les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ;

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

### Refus de certifier

15. Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour désaccord :  
- lorsqu'il a détecté au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées,  
et que :

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

16. Lorsque le commissaire aux comptes précise les motifs du refus de certifier pour désaccord, il quantifie, lorsque cela est possible, les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées.

17. Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour limitation :  
- lorsqu'il n'a pas pu mettre en oeuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes,  
et que :

- soit les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;  
- soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

18. Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour incertitudes lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

### Justification des appréciations

19. En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations pour toutes les personnes ou entités dont les comptes annuels ou consolidés font l'objet d'une certification. Il met en oeuvre à cet effet les principes définis dans la norme d'exercice professionnel relative à la justification des appréciations.

20. La justification des appréciations figure dans la deuxième partie du rapport, après celle relative à la certification.

## Vérifications et informations spécifiques

21. Dans le rapport sur les comptes annuels, la troisième partie comporte les éléments suivants :

a) Une introduction par laquelle le commissaire aux comptes indique qu'il a effectué les vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires ;

b) Les conclusions exprimées sous forme d'observation, ou d'absence d'observation, sur :

- la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes et, le cas échéant, dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes sur la situation financière et les comptes annuels ;

- le cas échéant, la sincérité des informations données dans le rapport de gestion en application des trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1 du code de commerce ;

c) Le cas échéant, les informations que les textes légaux et réglementaires font obligation au commissaire aux comptes de mentionner dans son rapport, telles que les prises de participation et les prises de contrôle intervenues au cours de l'exercice, les aliénations diverses intervenues en application de la législation sur les participations réciproques et l'identité des personnes détenant le capital et les droits de vote.

22. Dans le rapport sur les comptes consolidés, cette troisième partie concerne uniquement la vérification spécifique portant sur la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe.

Elle comporte deux paragraphes distincts :

a) Une introduction par laquelle le commissaire aux comptes indique qu'il a effectué la vérification spécifique prévue par les textes légaux et réglementaires ;

b) La conclusion issue de cette vérification exprimée sous forme d'observation, ou d'absence d'observation, sur la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe.

## Forme du rapport

23. Les rapports établis par le commissaire aux comptes mentionnent les informations prévues à l'article R. 822-93 du code de commerce.

Le rapport comporte :

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

b) L'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;

c) Une introduction qui :

précise :

- l'origine de sa nomination ;
- l'exercice sur lequel porte le rapport ;
- la nature des comptes, annuels ou consolidés, qui font l'objet du rapport et sont joints à ce dernier ;

- l'entité dont les comptes sont certifiés ;

présente les trois parties du rapport ; et

rappelle les rôles respectifs de l'organe compétent de l'entité pour arrêter les comptes et du commissaire aux comptes ;

d) Trois parties distinctes nettement individualisées relatives :

- à la certification des comptes ;

- à la justification des appréciations ;

- aux vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires ;

e) La date du rapport ;

f) Le cas échéant, la signature sociale de la société de commissaire aux comptes ;

g) La signature du commissaire aux comptes exerçant à titre individuel ou, le cas échéant, de celui ou de ceux des commissaires aux comptes associés, actionnaires ou dirigeants de la société de commissaires aux comptes qui ont participé à l'établissement du rapport.

## NEP 705 La justification des appréciations

### Introduction

1. En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations pour toutes les personnes ou entités dont les comptes annuels ou consolidés font l'objet d'une certification établie conformément à ce même article.
2. Cette obligation s'applique aux rapports établis par le commissaire aux comptes sur les comptes annuels et les comptes consolidés, et ne s'applique pas aux autres rapports susceptibles d'être émis par le commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission.
3. La présente norme a pour objet de définir les principes et de préciser leurs modalités d'application concernant l'obligation légale faite au commissaire aux comptes de « justifier de ses appréciations » dans son rapport général sur les comptes annuels et dans son rapport sur les comptes consolidés.

### Concept de « justification des appréciations »

4. La « justification des appréciations » effectuée par le commissaire aux comptes constitue une explicitation de celles-ci et, ce faisant, une motivation de l'opinion émise. Elle doit permettre au destinataire du rapport de mieux comprendre les raisons pour lesquelles le commissaire aux comptes a émis son opinion sur les comptes.
5. L'explicitation de certaines appréciations ne saurait se substituer à la nécessité de formuler une opinion avec réserve ou un refus de certifier ou d'insérer un paragraphe d'observation dans le rapport.
6. La justification de ses appréciations ne saurait conduire le commissaire aux comptes à être un dispensateur d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants.

### Appréciations de nature à faire l'objet d'une justification

7. Le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations en toutes circonstances. Sur la base de son jugement professionnel et au vu des diligences effectuées tout au long de sa mission, il retient dans son rapport les appréciations qui lui sont apparues importantes.
8. Sans préjudice d'autres appréciations que le commissaire aux comptes jugerait nécessaire de justifier pour répondre à l'obligation posée par la loi, les apprécia-

tions de nature à faire l'objet d'une justification se rapportent généralement à des éléments déterminants pour la compréhension des comptes. Entrent dans ce cadre, notamment, les appréciations portant sur :

- les options retenues dans le choix des méthodes comptables ou dans leurs modalités de mise en oeuvre lorsqu'elles ont des incidences majeures sur le résultat, la situation financière ou la présentation d'ensemble des comptes de l'entité ;
- les estimations comptables importantes, notamment celles manquant de données objectives et impliquant un jugement professionnel dans leur appréciation ;
- la présentation d'ensemble des comptes annuels et consolidés, qu'il s'agisse du contenu de l'annexe ou de la présentation des états de synthèse.

Le commissaire aux comptes peut également estimer nécessaire de justifier d'appréciations portant sur les procédures de contrôle interne concourant à l'élaboration des comptes, qu'il est conduit à apprécier dans le cadre de la mise en oeuvre de sa démarche d'audit.

#### Formulation de la justification des appréciations

9. Le commissaire aux comptes formule la justification de ses appréciations par référence explicite aux dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce et de manière appropriée au regard des circonstances propres à chaque cas d'espèce.

10. Cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation devant être justifiée :

- l'identification du sujet et la référence, si elle est possible, à l'annexe aux comptes ;
- un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation ;
- une conclusion, exprimée de façon positive, en cohérence avec l'opinion formulée sur les comptes, et qui ne constitue pas une réserve déguisée.

11. Le commissaire aux comptes précise que les appréciations justifiées s'inscrivent dans le cadre de la démarche d'audit des comptes, pris dans leur ensemble, et ont donc contribué à la formation de l'opinion exprimée sur ces comptes. La formulation retenue ne doit pas conduire à apporter une assurance spécifique sur les éléments isolés des comptes faisant l'objet d'une justification des appréciations du commissaire aux comptes.

12. La justification des appréciations peut éventuellement être formulée de manière moins développée dans les cas où :

- les principes comptables retenus par l'entité ou le groupe ne donnent pas lieu à plusieurs interprétations ou options possibles, y compris dans leurs modalités d'application, pour ce qui concerne les éléments significatifs du bilan et du compte de résultat ;

- il n'existe pas d'événement ou de décision intervenus au cours de l'exercice dont l'incidence sur les comptes ou la compréhension que pourrait en avoir un lecteur est apparue importante au commissaire aux comptes ;
- aucun élément significatif dans les comptes n'est constitué à partir d'estimations fondées sur des données subjectives.

### Place de la justification des appréciations dans le rapport

13. La justification des appréciations du commissaire aux comptes figure dans une partie de rapport distincte, placée après celle relative à l'expression de l'opinion du commissaire aux comptes. Le rapport sur les comptes comporte ainsi les trois parties distinctes suivantes, nettement individualisées :

- opinion sur les comptes annuels ou opinion sur les comptes consolidés, y compris, le cas échéant, la motivation des réserves ou du refus de certifier et le paragraphe prévu pour les observations ;
- justification des appréciations ;
- vérifications et informations spécifiques pour les comptes annuels ou vérification spécifique pour les comptes consolidés.

### Lien entre la justification des appréciations et les observations

14. Lorsqu'un point concernant les comptes nécessite à la fois une observation et une justification des appréciations, ce point est évoqué respectivement dans la première partie du rapport après l'expression de l'opinion au titre de l'observation et dans la deuxième partie du rapport au titre de la justification des appréciations. Cette situation peut se présenter, par exemple, lorsqu'un changement de méthode comptable est intervenu, ou lorsqu'il existe une incertitude relative à la continuité de l'exploitation.

### Précision concernant la certification avec réserve

15. L'exposé des motivations fondant une certification avec réserve constitue une justification des appréciations et trouve sa place avant l'expression de l'opinion émise sur les comptes. Une certification avec réserve ne dispense pas le commissaire aux comptes de devoir justifier de ses appréciations sur d'autres points que ceux ayant motivé la réserve même si ces autres appréciations ne posent pas de difficultés particulières. Ces autres justifications d'appréciations figurent dans la deuxième partie de son rapport.

## Cas du refus de certifier

16. L'exposé des motivations conduisant à un refus de certifier est de nature à répondre à l'obligation de justification des appréciations. Dans cette situation, le commissaire aux comptes n'a pas à justifier de ses appréciations sur d'autres points que ceux ayant motivé le refus de certifier. Il précise dans la partie du rapport relative à la justification des appréciations qu'il n'y a pas lieu de justifier d'autres appréciations eu égard à la nature de l'opinion exprimée dans la première partie de son rapport.

## NEP 710 Informations relatives aux exercices précédents

### Introduction

01. L'indication d'informations relatives aux exercices précédents dans les comptes de l'exercice écoulé est prévue par les textes légaux et réglementaires.

02. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en oeuvre pour vérifier que les textes légaux et réglementaires applicables aux informations relatives aux exercices précédents ont été correctement appliqués.

03. Elle définit par ailleurs les incidences sur l'opinion du commissaire aux comptes des anomalies significatives qu'il a relevées et qui affectent la comparabilité des informations relatives aux exercices précédents avec les comptes de l'exercice écoulé.

#### Procédures mises en oeuvre par le commissaire aux comptes au titre des informations relatives aux exercices précédents

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

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

05. Lorsque les comptes de l'exercice sont affectés par un changement comptable susceptible de conduire à un ajustement ou un retraitement de l'information relative aux exercices précédents, le commissaire aux comptes fait application des principes définis au paragraphe 04 de la présente norme et des principes définis dans la norme d'exercice professionnel relative aux changements comptables.

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

07. Lorsque le commissaire aux comptes a relevé des anomalies dans l'élaboration ou la présentation des informations relatives aux exercices précédents, il en informe la direction et lui demande de modifier ces informations.

### Incidence sur l'opinion

08. Conformément aux dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, l'opinion exprimée par le commissaire aux comptes ne porte que sur les comptes de l'exercice écoulé.

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

## NEP 730 Changements comptables.

### Introduction

01. La comparabilité des comptes est assurée par la permanence de la présentation des comptes et des méthodes d'évaluation, qui ne peuvent être modifiées que dans les conditions prévues par le référentiel comptable applicable. Ces modifications sont qualifiées de « changements de méthodes comptables ».

02. Par ailleurs, une entité peut, dans les conditions prévues par le référentiel comptable applicable, être conduite à corriger des erreurs dans les comptes ou décider de procéder à des changements d'estimation ou de modalités d'application ou à des changements d'options fiscales.

03. Par convention dans la présente norme, sont qualifiés de « changements comptables » :

- les changements de méthodes comptables ;
- les corrections d'erreurs ;
- les changements d'estimation ou de modalités d'application ;
- les changements d'options fiscales.

04. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en oeuvre lorsqu'il identifie un changement comptable et les conséquences qu'il en tire dans son rapport sur les comptes.

#### Procédures d'audit à mettre en oeuvre par le commissaire aux comptes lorsqu'il identifie un changement comptable

05. Lorsque le commissaire aux comptes identifie un changement comptable, il apprécie sa justification.

06. Lorsque l'incidence sur les comptes du changement comptable est significative, le commissaire aux comptes vérifie :

- que la traduction comptable de ce changement, y compris les informations fournies dans l'annexe, est appropriée ;
- qu'une information appropriée est présentée pour rétablir la comparabilité des comptes, lorsque le référentiel comptable applicable le prévoit.

07. Lorsque le changement comptable correspond à un changement de méthodes comptables dans les comptes annuels, le commissaire aux comptes vérifie que ce changement est signalé dans le rapport de l'organe compétent de l'entité à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

## Incidence sur le rapport

08. Lorsque le commissaire aux comptes estime que le changement comptable n'est pas justifié, ou que sa traduction comptable ou l'information fournie dans l'annexe ne sont pas appropriées, il en tire les conséquences sur l'expression de son opinion.

09. Lorsque le changement comptable correspond à un changement de méthodes comptables dans les comptes et que le commissaire aux comptes estime que sa traduction comptable, y compris les informations fournies en annexe, est appropriée, il formule une observation dans son rapport sur les comptes pour attirer l'attention de l'utilisateur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe.

10. Lorsque le changement comptable correspond à un changement de méthodes comptables dans les comptes annuels et que ce changement n'est pas signalé dans le rapport de l'organe compétent de l'entité à l'organe appelé à statuer sur les comptes ou que le commissaire aux comptes estime que l'information fournie n'est pas appropriée, il formule une observation dans la troisième partie de son rapport sur les comptes annuels.

## NEP 910 certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1 du code de commerce

### Introduction

1. Conformément au premier alinéa de l'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 ».
2. La présente norme a pour objet de définir les principes et des modalités de mise en œuvre applicables à l'audit réalisé par le commissaire aux comptes en vue de certifier les comptes des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1.

### Principes

3. Pour fonder son opinion sur les comptes, le commissaire aux comptes accomplit les diligences prévues par les normes d'exercice professionnel relatives à la certification des comptes, dont il adapte les modalités de mise en œuvre en se fondant sur son jugement professionnel et sur la présente norme.
4. En particulier, les dispositions de la norme d'exercice professionnel « principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes » s'appliquent.

### Principales modalités de mise en œuvre

5. Le commissaire aux comptes adapte, s'il y a lieu, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour prendre en compte notamment : le nombre peu élevé et la simplicité des opérations traitées par l'entité, l'organisation interne et les modes de financement de l'entité, la présence d'un expert-comptable, l'implication directe du dirigeant dans le contrôle interne de l'entité, le nombre restreint d'associés.

Dans ce cadre, le commissaire aux comptes procède, notamment, aux adaptations visées aux paragraphes 6 à 16 de la présente norme.

6. Lettre de mission :

Le commissaire aux comptes intervenant dans ces entités fait explicitement référence à la présente norme dans sa lettre de mission, et adopte en fonction de son jugement professionnel une rédaction appropriée au contexte de l'entité contrôlée.

7. Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes :

Lors de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant de fraudes, le commissaire aux comptes utilise la connaissance qu'il a du contexte et du tissu économique dans lesquels évolue l'entité.

La communication directe qu'il a avec le dirigeant de l'entité, dans le cadre de sa mission, peut lui permettre d'appréhender le comportement et l'éthique professionnels de celui-ci.

8. Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes :

Dès lors que le commissaire aux comptes est en mesure d'apprécier le comportement et l'éthique professionnels du dirigeant, l'implication de ce dernier dans le processus d'autorisation et de contrôle des opérations peut constituer un élément de contrôle interne pertinent pour l'audit que le commissaire aux comptes peut utiliser pour alléger les procédures mises en œuvre à l'issue de l'évaluation des risques.

9. Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques :

Le commissaire aux comptes peut limiter la nature et l'étendue de ses contrôles de substance, en fonction notamment de l'environnement de contrôle de l'entité, du calendrier de son intervention si celui-ci lui permet de constater le dénouement des opérations enregistrées dans les comptes et enfin de la présence éventuelle d'un expert-comptable.

10. Demandes de confirmation des tiers :

Lorsque son intervention a lieu plusieurs semaines après la clôture de l'exercice, le commissaire aux comptes peut estimer pertinent de valider la réalité des créances clients par les encaissements intervenus sur la période subséquente, et de contrôler l'exhaustivité des dettes fournisseurs par rapport aux factures reçues ou aux règlements effectués postérieurement à la clôture. L'utilisation de ces techniques de contrôle permet de limiter le recours à des demandes de confirmation des clients et fournisseurs.

11. Appréciation des estimations comptables :

Le calendrier d'intervention du commissaire aux comptes peut lui permettre de s'appuyer, pour le contrôle de certaines estimations comptables, sur l'examen du dénouement postérieur à la clôture de l'exercice des opérations objets de ces estimations.

12. Événements postérieurs à la clôture de l'exercice :

Dans un environnement de contrôle caractérisé par une implication opérationnelle du dirigeant, le commissaire aux comptes peut privilégier un entretien avec celui-ci pour identifier les événements postérieurs à la clôture.

13. Déclarations de la direction :

Le commissaire aux comptes adapte au contexte de l'entité contrôlée la formulation des déclarations écrites qu'il demande à la direction, ou bien qu'il adresse au représentant légal de l'entité en lui demandant d'en confirmer les termes.

#### 14. Utilisation des travaux d'un expert-comptable :

Lorsque l'entité a recours aux services d'un expert-comptable, le commissaire aux comptes peut utiliser les travaux réalisés par ce dernier en tant qu'éléments collectés à l'appui de ses conclusions. Dès lors que pour certains comptes il estime que ces travaux sont suffisants et appropriés, il se limite à mettre en œuvre des procédures analytiques lui permettant de comprendre l'évolution des comptes concernés.

#### 15. Justification des appréciations :

Le commissaire aux comptes peut adopter une rédaction succincte pour la justification de ses appréciations au sein de son rapport sur les comptes annuels lorsque les comptes de l'entité contrôlée ne comportent pas d'estimations comptables significatives fondées sur des données subjectives, que la présentation des annexes et des états de synthèse ne présente pas de complexité particulière et que le nombre d'options dans le choix des méthodes comptables ou dans leurs modalités de mise en œuvre est réduit.

#### 16. Documentation des travaux :

Le commissaire aux comptes constitue, dans le respect de l'article R. 823-10 et en prenant en compte les dispositions de la présente norme, un dossier adapté à la taille et aux caractéristiques de l'entité contrôlée et à la complexité de la mission. »

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

### Introduction

1. En application des articles L. 820-1 et L. 823-10 alinéas 2 et 3 du code de commerce, le commissaire aux comptes vérifie, dans toutes les personnes et entités, la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration, du directoire ou de tout organe de direction, et dans les documents adressés aux actionnaires ou associés sur la situation financière et les comptes annuels. Dans les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou qui sont contrôlées au sens de l'article L. 233-16 par une telle société, il atteste spécialement l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social.

Il vérifie, le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe.

2. En application de l'article R. 823-7 (2° et 3°), dans son rapport à l'assemblée générale ordinaire, le commissaire aux comptes fait état de ses observations sur la sincérité et la concordance avec les comptes des informations données dans le rapport de gestion de l'exercice et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière de la société et de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation et atteste spécialement l'exactitude et la sincérité des informations mentionnées aux trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1.

3. La présente norme a pour objet de définir les diligences que le commissaire aux comptes met en œuvre afin de :

- vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes ;

- vérifier, le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe ;

- vérifier, le cas échéant, l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social.

4. Elle définit également les principes relatifs à la formulation, par le commissaire aux comptes, de ses observations.

5. Les diligences du commissaire aux comptes sur les documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes, ou mis à leur disposition, portent sur les documents relatifs à la situation financière et aux comptes annuels ou consolidés, que ces documents soient :

- prévus par les textes légaux ou réglementaires applicables à l'entité ;
- prévus par les statuts de l'entité ;
- ou établis à l'initiative de l'entité et communiqués au commissaire aux comptes avant la date d'établissement de son rapport.

6. Les informations présentées dans le rapport de gestion et dans les autres documents relatifs à la situation financière et aux comptes annuels ou consolidés adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes sont classées en trois catégories pour les besoins de la norme :

- les informations sur la situation financière et les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes consolidés ;
- les informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social prévues aux trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1 ;
- les autres informations.

#### Travaux relatifs aux informations sur la situation financière et les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes consolidés

7. Les informations sur la situation financière et les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes consolidés, sont celles extraites des comptes ou celles qui peuvent être rapprochées des données ayant servi à l'établissement de ces comptes. Ces informations peuvent être constituées de données chiffrées ou de commentaires et précisions portant sur ces comptes.

08. Il en est ainsi, à titre d'exemple, des informations suivantes :

- répartition du chiffre d'affaires par produits ;
- détail de l'évolution de certaines charges ;
- ratios d'endettement et autres ratios financiers ;
- résultat opérationnel de chaque unité de production ;
- décomposition par date d'échéance des soldes des dettes à l'égard des fournisseurs, telle que prévue par le code de commerce.

9. Le commissaire aux comptes vérifie que ces informations reflètent la situation de l'entité et l'importance relative des événements enregistrés dans les comptes telles qu'il les connaît à la suite des travaux menés au cours de sa mission.

10. Il vérifie que chaque information significative concorde avec les comptes dont elle est issue ou avec les données ayant servi à l'établissement de ces comptes.

### Travaux relatifs aux informations prévues aux trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1

11. Dans les cas où l'entité fournit les informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social, ainsi qu'aux engagements consentis en leur faveur, prévues à l'article L. 225-102-1, le commissaire aux comptes en vérifie l'exactitude et la sincérité.

A cet effet, il vérifie que les informations concordent avec les comptes ou avec les données ayant servi à l'établissement de ces comptes.

12. Lorsque des rémunérations, avantages ou engagements sont versées ou consentis par d'autres entités, il vérifie que les informations fournies dans le rapport de gestion concordent avec les éléments recueillis par l'entité auprès de ces entités.

### Travaux relatifs aux autres informations

13. Les autres informations s'entendent de celles :

- qui ne sont pas extraites des comptes annuels et, le cas échéant, des comptes consolidés ou qui ne peuvent pas être rapprochées des données ayant servi à l'établissement de ces comptes ;
- ou qui ne relèvent pas des trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1.

14. Le commissaire aux comptes n'a pas à vérifier les autres informations figurant dans le rapport de gestion et dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes. Sa lecture de ces autres informations lui permet toutefois de relever, le cas échéant, celles qui lui apparaîtraient manifestement incohérentes.

15. Lorsqu'il procède à cette lecture, le commissaire aux comptes exerce son esprit critique en s'appuyant sur sa connaissance de l'entité, de son environnement et des éléments collectés au cours de l'audit et sur les conclusions auxquelles l'ont conduit les contrôles qu'il a menés.

### Autres travaux

16. Le commissaire aux comptes vérifie que le rapport de gestion et les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes comprennent toutes les informations requises par les textes légaux et réglementaires et, le cas échéant, par les statuts.

## Formulation des conclusions

17. Lorsque, à l'issue de ses travaux, le commissaire aux comptes relève, dans le rapport de gestion ou dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes :

- des informations sur la situation financière et les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes consolidés qui ne concordent pas avec les comptes ou qui ne peuvent pas être rapprochées des données ayant servi à l'établissement de ces comptes, ou qui ne sont pas sincères ;
- des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social prévues aux trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1 qui ne sont pas exactes ou qui ne sont pas sincères ;
- des incohérences manifestes dans les autres informations ;
- l'omission d'informations prévues par les textes légaux et réglementaires ou par les statuts,

il les porte à la connaissance de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance, ainsi que, le cas échéant, du comité spécialisé agissant sous la responsabilité exclusive et collective de ces organes, dans le cadre des obligations prévues par l'article L. 823-16.

18. A défaut de modifications par l'organe compétent, le commissaire aux comptes apprécie si les inexactitudes relevées sont susceptibles d'influencer le jugement des utilisateurs des comptes sur l'entité ou sur son fonctionnement, ou leur prise de décision. Si tel est le cas, il rend compte de ses travaux en appliquant les dispositions des paragraphes 21 et 22 de la norme relative au rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés. Les conclusions sont exprimées dans la troisième partie du rapport, sous forme d'observation ou d'absence d'observation. En outre, dans la troisième partie de son rapport, il atteste spécialement l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social, fournies en application des dispositions du code de commerce.

19. Les motifs conduisant à la formulation de réserves dans la première partie du rapport sur les comptes, ou à un refus de certification desdits comptes, ont dans la plupart des cas une incidence sur la sincérité des informations sur la situation financière et les comptes. Le cas échéant, le commissaire aux comptes en fait mention dans la troisième partie de son rapport sur les comptes annuels ou de son rapport sur les comptes consolidés, sous forme d'observation.

20. Lorsque des informations prévues par les textes légaux et réglementaires ou par les statuts sont omises, le commissaire aux comptes signale cette irrégularité dans la troisième partie de son rapport sur les comptes. Il en est de même en l'absence de rapport de gestion ou d'autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes prévus par les textes légaux ou réglementaires ou par les statuts. " »

## NEP 9605 Norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme

### Introduction

1. - En application de l'article L. 823-12 du code de commerce, les commissaires aux comptes mettent en œuvre les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme définies aux sections 2 à 7 du chapitre 1er du titre VI du livre V du code monétaire et financier.

2.- La présente norme s'applique au commissaire aux comptes avant l'acceptation d'un mandat de commissaire aux comptes et au cours de l'exercice de ce mandat, lorsqu'il intervient au titre de missions définies par la loi et de prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission.

3. - La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à la mise en œuvre des dispositions des sections précitées qui concernent :

- la vigilance à l'égard de l'identification de l'entité et du bénéficiaire effectif ;
- la vigilance à l'égard des opérations réalisées par l'entité ;
- la déclaration à TRACFIN.

Elle définit, en outre, les liens éventuels entre la déclaration à TRACFIN et la révélation des faits délictueux au procureur de la République.

4. - En application de l'article R. 561-38 III du code monétaire et financier, le commissaire aux comptes met par ailleurs en œuvre les procédures et les mesures de contrôle interne en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme définies par l'autorité de contrôle qui figurent à l'annexe 8-9 du présent livre.

Obligations de vigilance à l'égard de l'entité et du bénéficiaire effectif

5. - Avant d'accepter le mandat, le commissaire aux comptes :

- identifie l'entité et, le cas échéant, le bénéficiaire effectif de la mission par des moyens adaptés et vérifie ces éléments d'identification sur présentation de tout document écrit probant, en application de l'article L. 561-5 I du code monétaire et financier ;
- recueille par ailleurs tout élément d'information pertinent sur l'entité en application de l'article L. 561-6 du même code.

6.- Le commissaire aux comptes n'est pas soumis aux obligations de vigilance mentionnées au paragraphe 5 lorsqu'il n'existe pas de soupçon de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme et que l'entité, ou, le cas échéant, le bénéficiaire effectif, est :

- une personne mentionnée aux 1 à 6 de l'article L. 561-2 du code précité, notam-

ment une banque, une entreprise d'assurance, une institution de retraite ou une mutuelle régie par le livre II du code de la mutualité, ou

- une société cotée dont les titres sont admis à la négociation sur au moins un marché réglementé en France ou dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ou dans un pays tiers imposant des exigences de publicité compatibles avec la législation communautaire, figurant sur une liste arrêtée par le ministre chargé de l'économie ;

- une autorité publique ou un organisme public tel que défini à l'article R. 561-15 du code précité.

Identification de l'entité

7.- Afin d'identifier l'entité, en application de l'article R. 561-5 du code précité, le commissaire aux comptes demande la communication de tout acte ou extrait de registre officiel datant de moins de trois mois constatant la dénomination, la forme juridique, l'adresse du siège social et l'identité des associés et dirigeants sociaux mentionnés aux 1 et 2 de l'article R. 123-54 du code de commerce. Dans les sociétés commerciales, le commissaire aux comptes prend connaissance des statuts et du K bis de l'entité.

Il s'entretient avec le représentant de l'entité des éléments d'identification relevés.

8. - Lorsqu'il ne peut rencontrer le représentant de l'entité, le commissaire aux comptes met en œuvre des mesures de vigilance complémentaires, parmi celles prévues à l'article R. 561-20 du code monétaire et financier.

Ces mesures peuvent notamment consister à obtenir une copie certifiée conforme des statuts ou à demander un extrait du K bis directement au greffe du tribunal de commerce.

9. - En application de l'article L. 561-8 du code précité, lorsque le commissaire aux comptes n'est pas en mesure d'identifier l'entité, il n'accepte pas le mandat.

Identification du bénéficiaire effectif

10. - En application de l'article R. 561-7 du code précité, le commissaire aux comptes détermine si les éléments obtenus sur l'entité lui permettent d'identifier le bénéficiaire effectif au sens des articles R. 561-1, R. 561-2 et R. 561-3 du même code. Si tel n'est pas le cas, il demande au représentant légal de l'entité l'identité du bénéficiaire effectif et les éléments justifiant cette déclaration. Le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire d'obtenir à ce titre une déclaration écrite du représentant légal de l'entité.

11. - Lorsqu'il n'obtient pas de réponse du représentant légal ou lorsqu'il n'obtient pas le document demandé, le commissaire aux comptes peut décider de ne pas accepter le mandat. S'il l'accepte, il prévoit de renforcer sa vigilance sur le risque de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme tout au long de son mandat.

12. - Outre les situations mentionnées au paragraphe 6 de la présente norme, dans lesquelles le commissaire aux comptes n'est pas soumis aux obligations de vigilance mentionnées au paragraphe 5, l'obligation d'identifier le bénéficiaire effectif est réputée satisfaite lorsque le risque de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme est faible et que l'entité est :

- une filiale d'une entité mentionnée aux 1 à 6 de l'article L. 561-2 du code précité, à la condition que la société mère atteste à la fois qu'elle vérifie que sa filiale procède à l'identification du bénéficiaire effectif et qu'elle a accès aux éléments d'identification réunis par sa filiale ;
- un organisme de placements collectifs, une société de gestion ou une société de gestion de portefeuille le représentant, agréé par l'Autorité des marchés financiers, dès lors que le commissaire aux comptes s'est assuré de l'existence de cet agrément.

#### Éléments d'information pertinents sur l'entité

13. - Les obligations relatives au recueil des éléments pertinents sur l'entité sont réputées satisfaites par la collecte des informations prévues à l'article 13 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

Autres obligations du commissaire aux comptes relatives à la vigilance à l'égard de l'entité et du bénéficiaire effectif

14. - Le commissaire aux comptes conserve dans son dossier les documents relatifs à l'identité de l'entité et, le cas échéant, du bénéficiaire effectif ainsi que les éléments d'information pertinents sur l'entité ou, le cas échéant, les documents établissant que l'entité remplit les conditions requises pour bénéficier des dérogations mentionnées aux paragraphes 06 et 12 de la présente norme.

Cette documentation doit permettre au commissaire aux comptes d'être en mesure de justifier, à tout moment, aux autorités de contrôle l'adéquation des mesures de vigilance qu'il a mises en œuvre aux risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme.

15. - Pendant toute la durée du mandat, le commissaire aux comptes exerce une vigilance constante, adaptée aux risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme, sur les éléments obtenus à l'occasion de l'acceptation du mandat en vue de conserver une connaissance adéquate de l'entité.

Obligations de vigilance à l'égard des opérations réalisées par l'entité

16. - Lorsqu'il apprécie le caractère probant des éléments collectés à l'occasion des travaux mis en œuvre pour les besoins des missions et prestations mentionnées au paragraphe 2, le commissaire aux comptes procède à un examen attentif des opérations objet de ses contrôles, en veillant à ce qu'elles soient cohérentes avec

sa connaissance de l'entité.

17. - Lorsqu'il s'agit d'opérations particulièrement complexes ou d'un montant inhabituellement élevé ou ne paraissant pas avoir de justification économique ou d'objet licite, le commissaire aux comptes effectue un examen renforcé qui consiste à se renseigner auprès de l'entité sur l'origine et la destination des fonds ainsi que sur l'objet de l'opération et l'identité de la personne qui en bénéficie.

Obligations de déclaration à TRACFIN

18. - A l'issue de l'examen des opérations réalisé dans le cadre des dispositions des paragraphes 16 et 17 ci-dessus, en application du I de l'article L. 561-15 du code monétaire et financier, le commissaire aux comptes déclare à TRACFIN :

- les opérations portant sur des sommes dont il sait, soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent d'une infraction, hors fraude fiscale, passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou participent au financement du terrorisme ;

- les sommes ou opérations dont il sait, soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent d'une fraude fiscale, uniquement lorsqu'il est en présence d'au moins un critère défini par le décret n° 2009-874 du 16 juillet 2009.

19. - La déclaration à TRACFIN est effectuée par le ou les signataires du rapport sur les comptes. Elle est établie par écrit ou peut être orale. Dans ce dernier cas, elle est recueillie par TRACFIN en présence du déclarant et est accompagnée de la remise de toute pièce ou document justificatif venant à son appui.

20. - Lorsque le commissaire aux comptes est une personne morale et que les rapports sont signés à la fois par le représentant de la société de commissaire aux comptes et par celui ou ceux des commissaires aux comptes associés, actionnaires ou dirigeants qui ont participé à l'établissement des rapports, la déclaration est signée par l'ensemble de ces signataires.

En cas de désaccord, la déclaration peut être effectuée par un seul d'entre eux. Il en va de même lorsque la mission est réalisée par plusieurs commissaires aux comptes.

21. - La déclaration à TRACFIN comporte les indications prévues au I de l'article R. 561-31 du code précité :

- l'identification et les coordonnées du déclarant ;
- les éléments d'identification et de connaissance de l'entité et, le cas échéant, du bénéficiaire effectif ;
- la mission légale confiée ;
- le descriptif des opérations concernées ;
- les éléments d'analyse qui ont conduit le commissaire aux comptes à accepter la mission ;
- les pièces ou documents justificatifs utiles à son exploitation par TRACFIN.

22. - En application de l'article R. 561-25 du code précité, le déclarant reçoit, sauf indication contraire de sa part, l'accusé de réception de la déclaration effectuée et répond à toute demande de TRACFIN.

23. - Lorsqu'il a effectué une déclaration, le commissaire aux comptes porte par la suite à la connaissance de TRACFIN toute information de nature à infirmer, conforter ou modifier les éléments contenus dans cette déclaration.

24. - Lorsque le commissaire aux comptes est une personne morale, son dirigeant peut, en application du III de l'article R. 561-23 du code précité, prendre l'initiative de déclarer lui-même, dans des cas exceptionnels, une opération lui paraissant devoir l'être. Cette déclaration est confirmée, dans les meilleurs délais, par le déclarant.

25. - La déclaration à TRACFIN est confidentielle. Il est interdit, sous peine des sanctions prévues à l'article L. 574-1 du code précité, de porter à la connaissance de l'entité ou de tiers l'existence et le contenu de la déclaration, à l'exception du Haut Conseil du commissariat aux comptes. Le commissaire aux comptes ne fait pas figurer la déclaration dans son dossier.

26. - Les informations mentionnées à l'article L. 561-20 du code précité sont communiquées lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- les informations divulguées sont nécessaires à l'exercice, au sein du réseau ou de la structure d'exercice professionnel, de la vigilance en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et seront exclusivement utilisées à cette fin ;

- les informations ne sont échangées qu'entre personnes soumises à l'obligation de déclaration prévue à l'article L. 561-15 du même code dans le pays où elles exercent ;

- le traitement des informations réalisé dans ce pays garantit un niveau de protection suffisant de la vie privée et des droits fondamentaux des personnes.

Liens éventuels entre la déclaration à TRACFIN et la révélation des faits délictueux au procureur de la République

27. - Lorsque le commissaire aux comptes a connaissance d'opérations dont il sait qu'elles portent sur des sommes qui proviennent d'une infraction passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou qui participent au financement du terrorisme, il procède à une déclaration à TRACFIN et révèle concomitamment les faits délictueux au procureur de la République, en application du deuxième alinéa de l'article L. 823-12 du code de commerce.

28. - Lorsque le commissaire aux comptes n'a que des soupçons ou de bonnes raisons de soupçonner que des opérations portent sur des sommes qui proviennent

d'une infraction passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou qui participent au financement du terrorisme, il procède uniquement à la déclaration à TRACFIN. En effet, à ce stade, le commissaire aux comptes ne sait pas si ses soupçons sont fondés car il ne dispose pas d'élément tangible.

Les soupçons ne constituent pas des faits délictueux au sens de l'article L. 823-12, deuxième alinéa, du code de commerce ou des irrégularités au sens des articles L. 823-12, premier alinéa, et L. 823-16 (3°) du même code.

29. - Lorsqu'il a déclaré des soupçons, le commissaire aux comptes réapprécie tout au long de sa mission les éléments déclarés dès lors qu'il a connaissance d'informations venant renforcer ou infirmer ses soupçons et en tire les conséquences éventuelles au regard de ses obligations de révélation. Cela peut notamment être le cas lorsqu'il est éventuellement informé par la suite de la transmission par TRACFIN d'éléments au procureur de la République alors qu'il n'a pas été lui-même amené à faire une telle démarche. »

## Annexe

### **A N N E X E 8-9** **(ANNEXE À L'ARTICLE A. 823-37)** **DÉCISION DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES RELATIVE** **AUX PROCÉDURES ET MESURES DE CONTRÔLE INTERNE EN MATIÈRE DE** **LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DES CAPITAUX ET LE FINANCEMENT DU** **TERRORISME**

Séance du 14 janvier 2010

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes a défini comme suit les procédures et mesures de contrôle interne que les commissaires aux comptes mettent en place en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, en application des dispositions de l'article R. 561-38 du code monétaire et financier.

1. Les commissaires aux comptes mettent en place, au sein de la structure d'exercice professionnel dans laquelle ils exercent, qu'elle soit en nom propre ou sous forme de société, des systèmes d'évaluation et de gestion des risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme, en application de l'article L. 561-32 du code monétaire et financier.
2. Chaque structure d'exercice professionnel désigne le ou les membres de la direction responsables de la mise en place et du suivi de ces systèmes d'évaluation et de gestion des risques ainsi que des procédures correspondantes.
3. Chaque structure d'exercice professionnel désigne un correspondant en charge de diffuser les informations utiles en la matière émanant de TRACFIN et du Haut Conseil du commissariat aux comptes, et met à sa disposition les moyens appropriés pour ce faire.
4. Le commissaire aux comptes assume lui-même le rôle de correspondant et de responsable de la mise en place et du suivi des systèmes et des procédures lorsqu'il exerce en nom propre.
5. Chaque structure d'exercice professionnel élabore et tient à jour une classification des risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme attachés aux mandats, en fonction des caractéristiques des entités, et notamment en fonction des activités exercées par ces entités, de la localisation de ces activités, de la forme juridique et de la taille de ces entités.
6. Les procédures relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme mises en place au sein de la structure d'exercice professionnel par les commissaires aux comptes, portent sur :
  - a) L'évaluation des risques de blanchiment et de financement du terrorisme au sein

- de l'entité qui les sollicite ou pour laquelle ils interviennent, au regard de la classification élaborée ;
- b) La mise en œuvre des mesures de vigilance lors de l'acceptation et lors de l'exercice du mandat, dans le respect des normes d'exercice professionnel ;
  - c) La conservation, pendant la durée légale, des pièces relatives à l'identification de l'entité et du bénéficiaire effectif ;
  - d) Les modalités d'échanges d'informations au sein des structures d'exercice professionnel et des réseaux, dans les conditions définies aux articles L. 561-20 et L. 561-21 du code monétaire et financier ;
  - e) Le respect de l'obligation de déclaration individuelle à TRACFIN ;
  - f) La mise en œuvre de procédures de contrôle périodique et permanent des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme.
7. Les commissaires aux comptes prennent en compte, dans le recrutement de leurs collaborateurs, les risques au regard de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.
8. Ils assurent l'information et la formation de leurs collaborateurs sur les obligations liées à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, et sur les procédures mises en place au sein de la structure d'exercice professionnel. Ils déterminent la fréquence de la mise à jour des connaissances des collaborateurs selon l'évolution de la réglementation et des procédures applicables.

Il convient aussi de mentionner l'existence des normes spécifiques à certains organismes et à certaines missions spécifiques, ainsi que les normes relatives aux diligences directement liées (non reproduites dans ce support) :

NEP 920 relative à la certification des comptes des organismes nationaux de sécurité sociale

NEP 2410 Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires

NEP 9010 Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

NEP 9020 Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

NEP 9030 Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

NEP 9040 Constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

NEP 9050 Consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

NEP 9060 Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entités

NEP 9070 Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprises

NEP 9080 Consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes portant sur le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

NEP 9090 Prestations relatives aux informations sociales et environnementales entrant dans le cadre des diligences directement liées

NEP 9505 Rapport du commissaire aux comptes établi en application des articles L. 225-235 et L. 226-10-1 sur le rapport du président