

Décrets, arrêtés, circulaires

TEXTES GÉNÉRAUX

MINISTÈRE DE LA JUSTICE

Arrêté du 13 novembre 2024 portant homologation de onze normes d'exercice professionnel révisées

NOR : JUSC2426325A

Publics concernés : *commissaires aux comptes ; compagnie nationale des commissaires aux comptes et compagnies régionales de commissaires aux comptes, conseil national et conseils régionaux des commissaires aux comptes ; Haute autorité de l'audit.*

Objet : *homologation de onze normes d'exercice professionnel révisées.*

Entrée en vigueur : *ce texte entre en vigueur le lendemain de sa publication.*

Notice : *l'arrêté homologue onze normes d'exercice professionnel révisées.*

Référence : *l'arrêté pourra être consulté sur le site Légifrance (<https://www.legifrance.gouv.fr>).*

Le garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu le code de commerce, notamment le titre II de son livre VIII ;

Vu l'avis de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes en date du 4 juillet 2024 ;

Vu la décision FP n° 2024-20 de la Haute Autorité de l'audit en date du 16 juillet 2024 portant adoption de la norme d'exercice professionnel révisée relative à la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ;

Vu la décision FP n° 2024-21 de la Haute Autorité de l'audit en date du 16 juillet 2024 portant adoption de la norme d'exercice professionnel révisée relative aux procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ;

Vu la décision FP n° 2024-22 de la Haute Autorité de l'audit en date du 16 juillet 2024 portant adoption de la norme d'exercice professionnel révisée relative à la communication des faiblesses du contrôle interne ;

Vu la décision FP n° 2024-23 de la Haute Autorité de l'audit en date du 16 juillet 2024 portant adoption de la norme d'exercice professionnel révisée relative aux procédures analytiques ;

Vu la décision FP n° 2024-24 de la Haute Autorité de l'audit en date du 16 juillet 2024 portant adoption de la norme d'exercice professionnel révisée relative à la sélection des éléments à contrôler ;

Vu la décision FP n° 2024-25 de la Haute Autorité de l'audit en date du 16 juillet 2024 portant adoption de la norme d'exercice professionnel révisée relative à l'audit des estimations comptables et des informations y afférentes fournies dans l'annexe ;

Vu la décision FP n° 2024-26 de la Haute Autorité de l'audit en date du 16 juillet 2024 portant adoption de la norme d'exercice professionnel révisée relative aux relations et transactions avec les parties liées ;

Vu la décision FP n° 2024-27 de la Haute Autorité de l'audit en date du 16 juillet 2024 portant adoption de la norme d'exercice professionnel révisée relative aux principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés ;

Vu la décision FP n° 2024-28 de la Haute Autorité de l'audit en date du 16 juillet 2024 portant adoption de la norme d'exercice professionnel révisée relative à la mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices prévue à l'article L.821-57 du code de commerce ;

Vu la décision FP n° 2024-29 de la Haute Autorité de l'audit en date du 16 juillet 2024 portant adoption de la norme d'exercice professionnel révisée relative à la mission du commissaire aux comptes nommé pour six exercices dans les petites entreprises ;

Vu la décision FP n° 2024-30 de la Haute Autorité de l'audit en date du 16 juillet 2024 portant adoption de la norme d'exercice professionnel révisée relative à la certification des comptes des organismes nationaux de sécurité sociale,

Arrête :

Art. 1^{er}. – Les normes d'exercice professionnel révisées de déontologie « Prise de connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes », « Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de sa prise de connaissance de l'entité et de son

environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes », « Communication des faiblesses du contrôle interne », « Procédures analytiques », « Sélection des éléments à contrôler », « Audit des estimations comptables et des informations y afférentes fournies dans l'annexe », « Relations et transactions avec les parties liées », « Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés », « Mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices prévue à l'article L. 821-57 du code de commerce », « Mission du commissaire aux comptes nommé pour six exercices dans les petites entreprises », « Certification des comptes des organismes nationaux de sécurité sociale », adoptées par la Haute Autorité de l'audit le 16 juillet 2024, sont homologuées.

Art. 2. – L'article A. 821-64 est remplacé par les dispositions suivantes :

« Art. A. 821-64. – La norme d'exercice professionnel relative aux principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« NEP-600. PRINCIPES SPÉCIFIQUES APPLICABLES À L'AUDIT DES COMPTES CONSOLIDÉS

« Introduction

« 01. En application du deuxième alinéa de l'article L. 821-53 du code de commerce, 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.

« 02. 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.

« 03. 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.

« 04. 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

« 05. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission.

« Planification de l'audit

« 06. 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

« 07. 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.
- « 08. 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
- « 09. En application des dispositions de l'article L. 821-53 du code de commerce, 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 seules procédures 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 paragraphes 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 manifestement 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. 821-63 du code de commerce.

« 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. 820-50 du code de commerce. »

Art. 3. – L'article A. 821-68 est modifié comme suit :

« Art. A. 821-68. – La norme d'exercice professionnel relative à la communication des faiblesses du contrôle interne, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« NEP-265. COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU CONTRÔLE INTERNE

« Introduction

« 01. 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.

« 02. 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.

« 03. 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 procédures de substance seules ne sont pas suffisantes. 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.

« 04. 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

« 05. 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.

« 06. Le commissaire aux comptes communique les faiblesses significatives du contrôle interne aux organes mentionnés à l'article L. 821-63, au moment qu'il juge approprié, par écrit.

« Contenu de la communication écrite des faiblesses significatives du contrôle interne

« 07. 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. »

Art. 4. – L'article A. 821-72 est modifié comme suit :

« Art. A. 821-72. – La norme d'exercice professionnel relative à la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, identification et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« NEP-315. PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ENTITÉ ET DE SON ENVIRONNEMENT, IDENTIFICATION ET ÉVALUATION DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES DANS LES COMPTES

« Cette norme d'exercice professionnel est applicable aux missions de certification des comptes relatives aux exercices ouverts à compter de la date de sa publication au Journal officiel.

« Introduction

« 01. Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance de l'entité et de son environnement, notamment de son contrôle interne, identifie et évalue le risque d'anomalies significatives dans les comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions, afin de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit permettant de répondre à ce risque et de fonder son opinion sur les comptes.

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

« L'environnement dans lequel évolue l'entité ou encore le processus mis en œuvre par la direction pour préparer l'information requise par le référentiel comptable applicable peuvent constituer des facteurs de risque inhérent. Ainsi, parmi les facteurs de risque inhérent figurent :

« • la complexité induite par la nature de l'information requise par le référentiel comptable applicable ;

« • les choix de la direction qui peuvent :

« • comporter de la subjectivité et de l'incertitude, en particulier du fait des limites inhérentes aux connaissances et aux informations disponibles ;

« • nécessiter de porter un jugement, en particulier lorsque les éléments concernés par ces choix sont complexes ;

« • présenter des indices de biais qui peuvent constituer des facteurs de risques de fraudes ;

« • les changements propres à l'entité liés par exemple à une réorganisation, une croissance externe, des changements au sein du personnel ou dans l'environnement informatique ou des changements propres à son environnement, liés par exemple à la conjoncture économique, à une nouvelle réglementation comptable, financière ou environnementale ;

« • les caractéristiques du système d'information ;

« • le volume élevé de transactions traitées dans le système d'information communément appelé forte volumétrie.

« Sur la base des facteurs de risque inhérent identifiés, le commissaire aux comptes évalue la nature et l'ampleur du risque inhérent attaché au risque d'anomalies significatives au niveau des assertions et adapte en conséquence sa démarche d'audit.

« Le contrôle interne conçu, mis en œuvre et suivi par l'entité influe, dans toutes ses composantes, sur le risque lié au contrôle, lequel 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.

« Si le commissaire aux comptes prévoit de tester l'efficacité des contrôles, il évalue le risque lié au contrôle. Lorsqu'il ne prévoit pas de s'appuyer sur les contrôles, l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions correspond à l'évaluation du risque inhérent.

« L'identification et l'évaluation du risque d'anomalies significatives par le commissaire aux comptes résulte d'un processus itératif et dynamique qui se poursuit tout au long de l'audit en fonction des éléments collectés au cours de la mission.

« 03. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs :

« • à la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, notamment de son contrôle interne ;

« • à l'identification du risque d'anomalies significatives dans les comptes ; et

« • à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions, cette dernière procédant de l'évaluation distincte du risque inhérent et du risque lié au contrôle.

« Définitions

« 04. 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.

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

« 06. Assertions pertinentes : assertions portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans l'annexe au niveau desquelles un risque d'anomalies significatives est identifié par le commissaire aux comptes, avant prise en compte des contrôles y afférents, c'est-à-dire en considérant le seul risque inhérent.

« 07. 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.

« 08. Catégorie d'opérations importante, solde de compte important, ou information fournie dans l'annexe importante : catégorie d'opérations, solde de compte, ou information fournie dans l'annexe concernés par une ou plusieurs assertions pertinentes.

« 09. Contrôles généraux informatiques : contrôles mis en œuvre par l'entité et afférents aux processus de gestion du système d'information, concernant la gestion des accès à l'environnement informatique, les modifications apportées aux programmes ou à l'environnement informatique et les activités liées à l'informatique. Ces contrôles contribuent à assurer de manière permanente le bon fonctionnement de l'environnement informatique, notamment le maintien du fonctionnement efficace des contrôles du traitement de l'information et l'intégrité de celle-ci, c'est-à-dire l'exhaustivité, l'exactitude et la validité de l'information présente dans le système d'information de l'entité.

« 10. Contrôles du traitement de l'information : contrôles mis en œuvre par l'entité et afférents au traitement de l'information dans les applications informatiques ou les processus manuels du système d'information et qui visent à répondre directement aux risques liés à l'intégrité des informations c'est-à-dire l'exhaustivité, l'exactitude et la validité des opérations et des autres informations.

« 11. Environnement informatique : ensemble composé :

« • des applications informatiques et infrastructures informatiques de l'entité, qui constituent, ensemble, le système d'information ; et

« • des processus de gestion du système d'information et des membres du personnel qui y participent.

« 12. 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.

« 13. Observation physique : technique de contrôle qui consiste à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité.

« 14. Outils et techniques automatisés : outils et techniques utilisés par le commissaire aux comptes pour la mise en œuvre de ses diligences, qui permettent notamment de réaliser des analyses de données, tels que des logiciels d'intelligence artificielle, des outils analytiques ou des robots. Ces outils et techniques automatisés se distinguent des plateformes et logiciels d'audit utilisés pour documenter les travaux du commissaire aux comptes.

« 15. Procédures analytiques : techniques de contrôle 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 ou des tendances inattendues.

« 16. Procédures analytiques de substance : procédures analytiques menées en déterminant les montants ou ratios attendus dans les comptes et les écarts jugés acceptables entre ces montants ou ratios et ceux enregistrés.

« 17. Procédures d'audit : ensemble des travaux réalisés au cours de l'audit afin de collecter les éléments suffisants et appropriés permettant d'aboutir à des conclusions à partir desquelles le commissaire aux comptes fonde son opinion.

« 18. Procédures 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 de substance.

« 19. 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.

« 20. 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, notamment de son contrôle interne

« 21. Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance de l'entité et de son environnement, notamment de son contrôle interne, afin :

« – d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions et de répondre à ce risque tout au long de son audit, et

« – en outre d'identifier les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe des comptes qui sont significatifs, afin de mettre en œuvre les « *autres procédures de substance* », conformément au paragraphe 27 de la norme d'exercice professionnel « *Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement et de son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes* ».

« La prise de connaissance de l'entité et de son environnement, notamment de son contrôle interne, porte sur les éléments pertinents pour la préparation des comptes.

« Pour acquérir cette connaissance, il met en œuvre les techniques de contrôle conformément aux dispositions des paragraphes 45 et 46.

« En outre, le commissaire aux comptes prend en considération les informations qu'il a obtenues dans le cadre du processus d'acceptation et de maintien de la mission d'audit ou au cours des exercices précédents, ainsi qu'à l'occasion de la réalisation d'autres missions ou prestations.

« 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.

« Prise de connaissance de l'entité et de son environnement

« 22. La prise de connaissance de l'entité porte sur les points suivants :

« • le secteur d'activité de l'entité, son environnement réglementaire et d'autres facteurs externes tels que les conditions économiques générales ;

« • la composition du capital de l'entité et de son gouvernement d'entreprise, sa politique d'investissement, son organisation et son financement ;

« • les objectifs de l'entité et les 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 ;

« • le choix des méthodes comptables appliquées au regard du référentiel comptable applicable et des objectifs de l'entité et le cas échéant, les raisons des changements apportés à ces méthodes.

« Le commissaire aux comptes prend également connaissance de la mesure et l'analyse des indicateurs de performance financière de l'entité, lesquels lui indiquent les aspects financiers que la direction considère constituer des enjeux majeurs.

« 23. A l'issue de cette prise de connaissance le commissaire aux comptes apprécie :

« • l'influence des facteurs de risque inhérent identifiés, sur le risque d'anomalies significatives dans les comptes au niveau des assertions ; et

« • le caractère approprié des méthodes comptables au regard du référentiel comptable applicable.

« Il identifie en outre les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations requises dans l'annexe des comptes qui sont significatifs.

« Prise de connaissance du contrôle interne de l'entité

« 24. Pour les besoins des normes d'exercice professionnel, le contrôle interne s'entend comme un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions, conçu, mis en œuvre et suivi par l'entité, et adapté à ses caractéristiques propres. Ainsi, le contrôle interne de l'entité :

« • contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources ; et

« • doit lui permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité.

« Le contrôle interne vise plus particulièrement à assurer :

« • la conformité aux lois et règlements ;

« • l'application des instructions et des orientations fixées par la direction ;

« • le bon fonctionnement des processus internes de l'entité, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs ;

« • la fiabilité des informations financières.

« Le contrôle interne comporte les cinq composantes intégrées suivantes :

« • l'environnement de contrôle, qui résulte du comportement des organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce et de la direction, comprenant leur degré de sensibilité à l'éthique, à la transparence et à la fiabilité de l'information financière, ainsi que les actions que ceux-ci mènent en matière de contrôle interne aux différents niveaux de l'organisation de l'entité ;

- « • le processus d'évaluation des risques, qui est utilisé par l'entité pour identifier les risques liés à son activité et pertinents au regard de l'information financière, pour décider des mesures à prendre afin de répondre à ces risques et suivre les résultats de ces mesures ;
- « • le pilotage du contrôle interne, qui correspond aux évaluations réalisées par l'entité pour s'assurer de l'efficacité du contrôle interne, incluant l'évaluation de la conception et du fonctionnement des contrôles en temps opportun et la mise en œuvre des éventuelles mesures correctives nécessaires ;
- « • le système d'information de l'entité et de communication interne et externe relatifs aux éléments importants pour la préparation des comptes ;
- « • les activités de contrôle, qui se traduisent par la mise en œuvre effective des procédures de traitement des risques identifiés par l'entité, et qui permettent de s'assurer que les directives de la direction sont respectées dans toutes les autres composantes du contrôle interne.

« La prise de connaissance et l'appréciation des cinq composantes du contrôle interne de l'entité porte sur les éléments relatifs à la préparation des comptes.

« *Environnement de contrôle*

« 25. Le commissaire aux comptes prend connaissance de l'environnement de contrôle en considérant :

- « • le comportement des organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce et de la direction, et la façon dont ils exercent leur surveillance ou leur responsabilité en matière de contrôle interne ;
- « • l'attribution par l'entité des pouvoirs et des responsabilités ;
- « • les procédures de recrutement, de formation et de fidélisation des personnes compétentes ;
- « • les procédures de restitution d'information sur l'atteinte des objectifs du contrôle interne par les personnes en charge de ce contrôle.

« 26. Le commissaire aux comptes apprécie :

- « • si les membres de la direction, sous la surveillance des organes susvisés, ont développé et entretiennent une culture éthique ;
- « • si l'environnement de contrôle fournit une base appropriée, compte tenu de la nature et de la complexité de l'entité, sur laquelle peuvent s'appuyer les autres composantes du contrôle interne de l'entité ;
- « • si les éventuelles faiblesses relevées dans l'environnement de contrôle ont une incidence sur les autres composantes du contrôle interne.

« *Processus d'évaluation des risques par l'entité*

« 27. Le commissaire aux comptes prend connaissance du processus d'évaluation des risques par l'entité en considérant les moyens mis en place par cette dernière pour :

- « • identifier les risques liés à son activité et leur incidence sur les comptes ;
- « • évaluer l'importance de ces risques, y compris leur probabilité de réalisation ; et
- « • répondre à ces risques.

« 28. Le commissaire aux comptes apprécie si le processus d'évaluation des risques par l'entité est approprié à ses caractéristiques et à son environnement.

« Lorsque le commissaire aux comptes identifie un risque non identifié par la direction et qui constitue pour lui un risque d'anomalies significatives :

- « • il détermine si ce risque aurait dû être identifié par l'entité dans le cadre de son processus d'évaluation des risques et s'enquiert des raisons pour lesquelles il ne l'a pas été ; et
- « • il en tire les conséquences sur son appréciation du processus d'évaluation des risques par l'entité.

« *Pilotage du contrôle interne*

« 29. Le commissaire aux comptes prend connaissance du pilotage du contrôle interne au sein de l'entité en considérant :

- « • les processus d'évaluations continues et ponctuelles permettant de suivre l'efficacité des contrôles ainsi que la manière dont sont mises en œuvre les actions correctives ;
- « • le cas échéant, le processus d'audit interne de l'entité, notamment sa nature, ses responsabilités et ses activités ;
- « • les sources des informations utilisées dans le cadre du pilotage du contrôle interne et les fondements de l'appréciation par la direction de la fiabilité de ces informations pour répondre aux objectifs du pilotage.

« 30. Le commissaire aux comptes apprécie si le pilotage du contrôle interne de l'entité est approprié à ses caractéristiques et à son environnement.

« *Système d'information et de communication*

« 31. Le commissaire aux comptes prend connaissance du système d'information et de communication en considérant :

- « • les activités de traitement de l'information de l'entité, les ressources nécessaires et allouées à ces activités et les procédures qui définissent, pour les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes :
 - « – le flux des informations dans le système d'information de l'entité, y compris la façon dont les opérations sont initiées, enregistrées, traitées, corrigées le cas échéant et traduites dans les comptes, ainsi que la façon dont les informations sur les événements et circonstances, autres que les opérations récurrentes, sont traitées et traduites dans les comptes ;
 - « – les enregistrements comptables, les postes spécifiques des comptes et les autres pièces justificatives concernant le flux des informations dans le système d'information ;
 - « – le processus d'élaboration des comptes, y compris des informations fournies dans l'annexe des comptes ;
 - « – les ressources correspondantes de l'entité, y compris son environnement informatique ;
- « • la façon dont l'entité communique sur les éléments importants pour la préparation des comptes et sur les responsabilités du personnel de l'entité relatives au système d'information et aux autres composantes du contrôle interne. A ce titre, le commissaire aux comptes s'intéresse notamment à la communication entre la direction et les organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce ou les autorités administratives et 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 la préparation des comptes.

« 32. Le commissaire aux comptes apprécie si le système d'information et de communication contribue de manière appropriée à la préparation des comptes, conformément au référentiel comptable applicable.

« *Activités de contrôle*

« 33. Le commissaire aux comptes prend connaissance des activités de contrôle, notamment de la façon dont l'entité a pris en compte les risques résultant de l'utilisation de traitements informatisés.

« Pour ce faire il identifie :

- « • ceux des contrôles du traitement de l'information qui permettent de répondre au risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, notamment :
 - « – les contrôles répondant à un risque inhérent élevé qui nécessite une démarche d'audit particulière ;
 - « – les contrôles relatifs aux écritures comptables, y compris les écritures relatives aux opérations non récurrentes ou inhabituelles, ou aux ajustements ;
 - « – les contrôles dont il testera l'efficacité du fonctionnement :
 - « • lorsqu'il prévoit de s'appuyer sur les contrôles pertinents pour sa mission
 - « • et/ou lorsque les procédures de substance, à elles seules, ne permettent pas de collecter les éléments suffisants et appropriés pour répondre au risque d'anomalies significatives au niveau des assertions ;
- « • sur la base de ces contrôles, les risques liés à l'environnement informatique ;
- « • les contrôles généraux informatiques permettant de répondre à ces risques.

« 34. Pour chaque contrôle identifié et pour les contrôles généraux informatiques permettant de répondre aux risques liés à l'environnement informatique, le commissaire aux comptes :

- « • apprécie si la conception du contrôle est efficace pour répondre au risque d'anomalies significatives au niveau des assertions ou pour permettre le fonctionnement d'autres contrôles ;
- « • détermine si le contrôle a été mis en œuvre en réalisant des procédures complémentaires à ses demandes d'information auprès du personnel de l'entité et, à l'issue de ces procédures, confirme ou infirme son intention de s'appuyer sur le contrôle.

« *Faiblesses du contrôle interne de l'entité*

« 35. Sur la base de son évaluation de chacune des composantes du contrôle interne, le commissaire aux comptes détermine si des faiblesses de contrôle interne ont été identifiées et, le cas échéant, met en œuvre les diligences prévues par la norme d'exercice professionnel « *Communication des faiblesses du contrôle interne* ».

« Identification et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions

« Identification du risque d'anomalies significatives dans les comptes, au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions

« 36. Pour identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes, au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions, le commissaire aux comptes applique les principes définis aux troisième et quatrième alinéas du paragraphe 21.

« 37. Lors de sa prise de connaissance, le commissaire aux comptes identifie 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.

« La compréhension par le commissaire aux comptes de l'environnement de contrôle, du processus d'évaluation des risques par l'entité et du pilotage du contrôle interne par l'entité influent sur l'identification du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble.

« Le commissaire aux comptes détermine les assertions pertinentes ainsi que les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes concernés.

« Evaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble

« 38. Le commissaire aux comptes évalue le risque d'anomalies significatives qu'il a identifié au niveau des comptes pris dans leur ensemble. Il détermine si ce risque a une incidence sur son évaluation du risque au niveau des assertions et il évalue son effet diffus sur les comptes.

« Evaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions

« 39. Pour évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, le commissaire aux comptes évalue séparément le risque inhérent et le risque lié au contrôle.

« *Evaluation du risque inhérent*

« 40. Le commissaire aux comptes évalue le risque inhérent en déterminant la probabilité et l'ampleur des anomalies. Pour ce faire, il tient compte de la façon et de la mesure dans laquelle :

- « • les facteurs de risque inhérent ont une incidence sur la possibilité que les assertions pertinentes comportent des anomalies ;
- « • le risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble a une incidence sur l'évaluation du risque inhérent.

« Le commissaire aux comptes détermine s'il existe :

- « • un risque inhérent élevé qui nécessite une démarche d'audit particulière. Un tel risque peut être lié, par exemple, 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 ;
- « • un risque d'anomalies significatives au niveau des assertions pour lequel les procédures de substance ne lui permettront pas, à elles-seules, de collecter les éléments suffisants et appropriés. Il peut en être ainsi lorsque le processus de traitement des opérations est fortement automatisé, avec peu ou pas d'intervention manuelle, et que le volume de transactions traité dans le système d'information est élevé.

« *Evaluation du risque lié au contrôle*

« 41. L'appréciation par le commissaire aux comptes des composantes du contrôle interne, notamment des activités de contrôle, lui permet de disposer d'une analyse préliminaire de la conception et de la mise en œuvre du contrôle interne de l'entité.

« Si, en fonction de cette appréciation et à l'issue des travaux mis en œuvre conformément au paragraphe 33, le commissaire aux comptes prévoit de s'appuyer sur les contrôles pertinents pour sa mission et/ou les procédures de substance, à elles seules, ne permettent pas de collecter les éléments suffisants et appropriés pour répondre au risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, il évalue le risque lié au contrôle.

« Si, à l'issue de cette évaluation, il estime pouvoir s'appuyer effectivement sur ces contrôles, il teste l'efficacité de leur fonctionnement dans le cadre de sa réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, conformément aux principes définis dans la norme d'exercice professionnel « *Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement et de son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes* ».

« Lorsqu'il ne teste pas l'efficacité du fonctionnement des contrôles, l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions correspond à l'évaluation du risque inhérent.

« Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés

« 42. Tout au long des travaux qu'il met en œuvre, le commissaire aux comptes exerce son esprit critique quant au caractère suffisant et approprié des éléments collectés, au regard du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions.

« L'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions est fondée sur les éléments collectés par le commissaire aux comptes lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, 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.

« 43. Lorsqu'il apprécie le caractère suffisant et approprié des éléments collectés, le commissaire aux comptes tient compte à la fois des éléments qui confirment et de ceux qui contredisent le respect des assertions objets de ses vérifications.

« En fonction de cette appréciation, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit supplémentaires dont la mise en œuvre lui paraît nécessaire pour obtenir les éléments suffisants et appropriés recherchés.

« 44. En ce qui concerne les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir que le commissaire aux comptes a identifiées comme étant significatives à l'issue de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement mais qu'il n'a pas jugé importants, il apprécie si ce jugement reste approprié.

« Techniques de contrôle utilisées pour la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, l'identification et l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

« 45. Pour prendre connaissance de l'entité et de son environnement, identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes collecte des éléments suffisants et appropriés en mettant notamment en œuvre les techniques de contrôle suivantes :

- « • des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, y compris, le cas échéant, les auditeurs internes, qui peuvent fournir au commissaire aux comptes des perspectives différentes pour l'identification du risque d'anomalies significatives ;
- « • des procédures analytiques qui peuvent permettre au commissaire aux comptes d'identifier des opérations ou des événements inhabituels ; et
- « • des observations physiques et des inspections qui peuvent permettre au commissaire aux comptes de recueillir des informations sur l'entité, mais également de corroborer celles recueillies auprès de la direction ou d'autres personnes au sein de l'entité.

« 46. Conformément aux dispositions de la norme d'exercice professionnel « *Caractère probant des éléments collectés* », lorsque le commissaire aux comptes a recours à des outils et techniques automatisés pour l'aider à identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives, il apprécie, en exerçant son esprit critique, si les outils permettent d'atteindre l'objectif poursuivi par les procédures d'audit relatives à l'identification et l'évaluation du risque d'anomalies significatives. Pour ce faire, il apprécie :

- « • la manière dont les outils fonctionnent ; et
- « • le degré de pertinence et de fiabilité des informations qui sont intégrées dans ces outils.

« Echanges d'informations au sein de l'équipe d'audit

« 47. Les membres de l'équipe d'audit s'entretiennent sur le risque 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 ;
- « • les points à communiquer aux membres de l'équipe d'audit qui n'auront pas participé à l'entretien ;
- « • s'il convient d'associer aux échanges les experts qu'il aurait prévu de solliciter pour les besoins de la mission.

« Documentation des travaux

« 48. 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 chacune des composantes du contrôle interne dont il a apprécié 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, y compris les risques inhérents élevés qui nécessitent une démarche d'audit particulière et les risques pour lesquels les procédures de substance ne peuvent fournir, à elles seules, des éléments suffisants et appropriés, ainsi que le raisonnement qui sous-tend les jugements importants portés par le commissaire aux comptes ;

« d) Les éléments d'appréciation des outils et techniques automatisés visés au paragraphe 46. »

Art. 5. – L'article A. 821-73 est modifié comme suit :

« Art. A. 821-73. – La norme d'exercice professionnel relative aux procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement et de son

évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« NEP-330. PROCÉDURES D'AUDIT MISES EN ŒUVRE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES À L'ISSUE DE SA PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ENTITÉ ET DE SON ENVIRONNEMENT ET DE SON ÉVALUATION DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES DANS LES COMPTES

« *Cette norme d'exercice professionnel est applicable aux missions de certification des comptes relatives aux exercices ouverts à compter de la date de sa publication au Journal officiel.*

« Introduction

« 01. Après avoir pris connaissance de l'entité et de son environnement 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.

« 02. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs :

- « • à la conception des procédures d'audit à mettre en œuvre en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives :
 - « • au niveau des comptes pris dans leur ensemble ;
 - « • au niveau des assertions, incluant les tests sur les contrôles permettant d'apprécier l'efficacité de leur fonctionnement et les procédures de substance ;
- « • aux autres procédures de substance à mettre en œuvre ;
- « • à l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés afin de formuler son opinion.

« Définitions

« 03. Procédures d'audit : ensemble des travaux réalisés au cours de l'audit afin de collecter les éléments suffisants et appropriés permettant d'aboutir à des conclusions à partir desquelles le commissaire aux comptes fonde son opinion.

« 04. Procédures analytiques : techniques de contrôle 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 ou des tendances inattendues.

« 05. Procédures analytiques de substance : procédures analytiques menées en déterminant les montants ou ratios attendus dans les comptes et les écarts jugés acceptables entre ces montants ou ratios et ceux enregistrés.

« 06. Procédures 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 de substance.

« 07. 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.

« 08. Tests sur les contrôles : procédures d'audit conçues pour évaluer l'efficacité des contrôles de l'entité visant à prévenir ou à détecter et corriger les anomalies significatives au niveau des assertions.

« Réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble

« 09. 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, selon la nature du risque inhérent identifié :

- « • affecter à la mission des collaborateurs plus expérimentés ou possédant des compétences particulières ;
- « • recourir à un ou des experts ;
- « • adapter la nature, le calendrier et l'étendue de la supervision des membres de l'équipe d'audit et de la revue de leurs travaux ;
- « • introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité pour l'entité dans les procédures d'audit choisies ;
- « • adapter son plan de mission et son programme de travail, conformément à la norme relative à la planification de l'audit, en ce qui concerne la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit.

« Réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions

« 10. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires à celles réalisées pour cette évaluation.

« Ces procédures d'audit comprennent des procédures de substance ou une approche mixte utilisant à la fois des tests sur les contrôles et des procédures 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.

« 11. Pour déterminer les procédures à mettre en œuvre, le commissaire aux comptes prend en considération le niveau de risque d'anomalies significatives sur les assertions considérées pour les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations importantes fournies dans l'annexe, en tenant compte :

- « • du risque inhérent, incluant la probabilité et l'ampleur des anomalies ;
- « • du risque lié au contrôle, si le commissaire aux comptes prévoit de s'appuyer sur les contrôles pertinents pour sa mission et/ou si les procédures de substance, à elles seules, ne permettent pas de collecter les éléments suffisants et appropriés pour répondre au risque d'anomalies significatives au niveau des assertions.

« 12. Pour déterminer l'étendue d'une procédure d'audit, c'est-à-dire l'ampleur des éléments à contrôler, le commissaire aux comptes tient compte de son évaluation du risque d'anomalies significatives et du caractère suffisant et approprié des éléments à collecter, 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.

« 13. 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 œuvre 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 et des informations disponibles, certaines ne pouvant être accessibles qu'à certains moments, pour des observations physiques par exemple.

« Tests sur les contrôles

« 14. Le commissaire aux comptes réalise des tests sur les contrôles lorsque, à l'issue de son évaluation du risque lié au contrôle :

- « • il a prévu de s'appuyer sur les contrôles pertinents pour sa mission ; et/ou
- « • les procédures de substance, à elles-seules, ne permettront pas de collecter les éléments suffisants et appropriés pour répondre au risque d'anomalies significatives au niveau des assertions. Il peut en être ainsi lorsque le processus de traitement des opérations est fortement automatisé, avec peu ou pas d'intervention manuelle, et que le volume de transactions traité dans le système d'information est élevé.

« 15. Les tests sur les contrôles ne se limitent pas à des demandes d'information. Pour être en mesure de conclure quant à l'efficacité ou non des contrôles mis en œuvre par l'entité, le commissaire aux comptes utilise une ou plusieurs autres techniques de contrôle telles que les procédures analytiques, l'observation physique, l'inspection, la réexécution de certains contrôles réalisés par l'entité.

« Il détermine, s'il ne l'a pas déjà fait lors de sa prise de connaissance du contrôle interne, si les contrôles qu'il teste dépendent d'autres contrôles, tels que les contrôles généraux informatiques. Dans l'affirmative, il apprécie s'il est nécessaire de tester l'efficacité de ces autres contrôles.

« 16. Plus le commissaire aux comptes s'appuie sur l'efficacité des contrôles, plus il collecte d'éléments à caractère probant sur l'efficacité de ces contrôles.

« 17. Lorsque le commissaire aux comptes collecte des éléments sur l'efficacité des contrôles durant une période intermédiaire :

- « • il collecte aussi les éléments suffisants et appropriés concernant les éventuels changements intervenus dans ces contrôles postérieurement à la période intermédiaire ;
- « • il détermine les éléments complémentaires à collecter pour la période restant à couvrir jusqu'à la fin de l'exercice.

« 18. Pour apprécier la possibilité d'utiliser des éléments collectés au cours des exercices précédents sur l'efficacité de certains contrôles, et le cas échéant déterminer le délai acceptable avant la réalisation de nouveaux tests sur ces contrôles, le commissaire aux comptes prend en considération :

- « • l'efficacité des autres composantes du contrôle interne de l'entité ;
- « • les risques liés aux caractéristiques du contrôle considéré, notamment son caractère manuel ou automatisé ;
- « • l'efficacité des contrôles généraux informatiques ;
- « • l'efficacité du contrôle considéré et sa mise en œuvre par l'entité, y compris la nature et le nombre de déviations constatées dans la mise en œuvre de ce contrôle lors des audits précédents, ainsi que les changements éventuels de personnel ayant une incidence importante sur la mise en œuvre du contrôle ;
- « • en cas de changement de circonstances, l'existence éventuelle d'un risque lié à l'absence de changement dans le contrôle considéré ;
- « • le risque d'anomalies significatives.

« 19. Lorsque le commissaire aux comptes a l'intention d'utiliser des éléments collectés au cours des exercices précédents sur l'efficacité de certains contrôles, il met en œuvre 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.

« 20. Lorsqu'il détecte des changements affectant ces contrôles, il teste leur efficacité au titre de l'exercice sur lequel porte sa mission.

« 21. Lorsqu'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 sur les contrôles sur chacun des deux exercices suivants.

« 22. 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 destinés à réduire ce risque, il teste l'efficacité de ces contrôles au titre de l'exercice sur lequel porte sa mission, même si ces contrôles n'ont pas fait l'objet de changements susceptibles d'affecter leur efficacité depuis l'audit précédent.

« 23. Lorsque le commissaire aux comptes apprécie l'efficacité du fonctionnement des contrôles, il évalue l'incidence sur le fonctionnement de ces contrôles des éventuelles anomalies relevées lors des procédures de substance. L'absence d'anomalie relevée par les procédures de substance ne constitue pas un élément suffisant et approprié justifiant l'efficacité des contrôles relatif à l'assertion considérée.

« 24. Si le commissaire aux comptes constate des déviations par rapport à l'application attendue des contrôles il s'enquiert des raisons et des conséquences de ces déviations et détermine si :

- « • les tests sur les contrôles réalisés fournissent néanmoins une base appropriée pour s'appuyer sur ces contrôles ;
- « • des tests supplémentaires sur les contrôles sont nécessaires ;
- « • d'autres contrôles de l'entité peuvent pallier ces déviations ;
- « • le risque d'anomalies significatives nécessite la mise en œuvre de procédures de substance ; et
- « • il révisé son évaluation du risque lié au contrôle.

« Procédures de substance en réponse au risque d'anomalies significatives au niveau des assertions

« 25. Lorsque, lors de son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, le commissaire aux comptes a identifié un risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière, il met en œuvre des procédures de substance qui répondent spécifiquement à ce risque.

« Si l'approche d'audit qu'il a retenue pour répondre à ce risque consiste uniquement en des procédures de substance, celles-ci doivent comporter des tests de détail.

« 26. Lorsque les procédures de substance sont réalisées à une date intermédiaire, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures de substance complémentaires, en association ou non avec des tests sur les contrôles, pour couvrir la période subséquente et lui permettre d'étendre les conclusions de ses procédures de la date intermédiaire à la fin de l'exercice.

« Autres procédures de substance à mettre en œuvre

« 27. Le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures de substance :

- « • pour les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations importantes fournies dans l'annexe, dès lors que de telles procédures n'ont pas déjà été mises en œuvre dans le cadre des procédures d'audit complémentaires prévues au paragraphe 10, en réponse au risque d'anomalies significatives au niveau des assertions ;
- « • indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie dans l'annexe, dès lors qu'ils ont un caractère significatif.

« 28. De plus, le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures de substance 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

« 29. 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 niveau des assertions reste appropriée.

« 30. 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 du risque d'anomalies significatives et l'amènent à réviser cette évaluation.

« 31. 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.

« 32. Si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés concernant une assertion pertinente, 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 une impossibilité de certifier.

« Recours à des outils et techniques automatisés

« 33. Conformément aux dispositions de la norme d'exercice professionnel « *Caractère probant des éléments collectés* », lorsque le commissaire aux comptes a recours à des outils et techniques automatisés dans le cadre des procédures d'audit mises en œuvre à l'issue de son évaluation du risque d'anomalies significatives, il apprécie, en exerçant son esprit critique, si les outils permettent d'atteindre l'objectif poursuivi par les procédures d'audit mises en œuvre à l'issue de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes. Pour ce faire, il apprécie :

- « • la manière dont les outils fonctionnent ; et
- « • le degré de pertinence et de fiabilité des données qui sont intégrées dans ces outils.

« Documentation

« 34. 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 œuvre en réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives et des autres procédures de substance mises en œuvre ;

« c) le lien entre ces procédures et les risques évalués au niveau des assertions ;

« d) les procédures d'audit réalisées, y compris leurs conclusions ;

« e) les éléments d'appréciation des outils et techniques automatisés visés au paragraphe 33.

« De plus, lorsque le commissaire aux comptes utilise des éléments sur l'efficacité des contrôles collectés lors d'audits précédents, il consigne dans son dossier ses conclusions sur le fait qu'il peut s'appuyer sur ces contrôles. »

Art. 6. – L'article A. 821-77 est modifié comme suit :

« Art. A. 821-77. – La norme d'exercice professionnel relative aux procédures analytiques, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« NEP-520. PROCÉDURES ANALYTIQUES

« Introduction

« 01. 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.

« 02. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'utilisation de cette technique par le commissaire aux comptes.

« Définitions

« 03. *Procédures 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 de substance.

« 04. *Procédures analytiques* : techniques de contrôle 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.

« 05. *Procédures analytiques de substance* : procédures analytiques menées en déterminant les montants ou ratios attendus dans les comptes et les écarts jugés acceptables entre ces montants ou ratios et ceux enregistrés.

« Mise en œuvre des procédures analytiques

« 06. Le commissaire aux comptes met en œuvre 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.

« 07. Lorsque le commissaire aux comptes conçoit les procédures de substance à mettre en œuvre, 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 de substance en tant que procédures 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.

« 08. Le commissaire aux comptes met en œuvre 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.

« 09. 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.

« 10. 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. »

Art. 7. – L'article A. 821-78 est modifié comme suit :

« *Art. A. 821-78. –* La norme d'exercice professionnel relative à la sélection des éléments à contrôler, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« **NEP-530. SÉLECTION DES ÉLÉMENTS À CONTRÔLER**

« **Introduction**

« 01. Lorsque, dans le cadre de l'audit des comptes, le commissaire aux comptes met en œuvre des tests sur les contrôles ou des tests de détail, il sélectionne les éléments sur lesquels portent ces procédures d'audit.

« 02. 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**

« 03. *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**

« 04. Lors de la conception des procédures d'audit à mettre en œuvre, 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**

« 05. Cette méthode de sélection est principalement utilisée lorsque la population est constituée d'un petit nombre d'éléments.

« **Sélection d'éléments spécifiques**

« 06. 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**

« 07. 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**

« 08. 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 œuvre :

- « – 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.

« 09. 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 population, le commissaire aux comptes en apprécie les conséquences sur l'ensemble de la population. »

Art. 8. – L'article A. 821-82 est modifié comme suit :

« Art. A. 821-82. – La norme d'exercice professionnel relative à l'audit des estimations comptables et des informations y afférentes fournies dans l'annexe, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« NEP-540. AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES ET DES INFORMATIONS Y AFFÉRENTES FOURNIES DANS L'ANNEXE

« Introduction

« 01. Dans le cadre de la mise en œuvre des principes définis par le référentiel comptable applicable, certains éléments nécessaires à l'établissement des comptes ne peuvent pas être mesurés de façon précise lorsque les montants ne sont pas directement observables. Ces éléments doivent alors être estimés.

« Les estimations comptables sont de nature très variable. Pour déterminer une estimation comptable et les informations y afférentes à fournir dans l'annexe, la direction de l'entité met en œuvre un processus qui nécessite le choix d'une méthode et la sélection d'hypothèses et de données.

« Selon la nature de l'élément devant être estimé, l'évaluation de l'estimation comptable peut comporter un degré variable d'incertitude en raison des limites inhérentes aux connaissances ou aux données disponibles. Ces limites entraînent nécessairement de la subjectivité. En outre, le choix de la méthode d'évaluation et la sélection des hypothèses et des données à utiliser peuvent introduire de la complexité et requièrent des jugements de la part de la direction. Par ailleurs, des changements propres à l'entité ou des évolutions du référentiel comptable applicable peuvent nécessiter de modifier la méthode, les hypothèses ou les données utilisées. Enfin, il est possible que des biais soient introduits par la direction et que des fraudes soient commises lors de l'établissement d'une estimation comptable et des informations y afférentes à fournir dans l'annexe. L'ensemble de ces facteurs de risque inhérent influence le niveau de risque d'anomalies significatives dans les comptes.

« 02. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes afin d'obtenir des éléments suffisants et appropriés pour apprécier si les estimations comptables et les informations y afférentes fournies dans l'annexe sont raisonnables au regard des règles et principes prescrits par le référentiel comptable, c'est-à-dire si ces règles et principes ont été appliqués de manière appropriée, notamment en ce qui concerne :

- « – l'établissement des estimations comptables, incluant le choix des méthodes, des hypothèses et des données au regard de la nature des estimations comptables et des faits et circonstances propres à l'entité ;
- « – le choix des estimations retenues par la direction ;
- « – les informations fournies dans l'annexe sur les estimations comptables.

« Plus spécifiquement, cette norme précise, pour l'audit des estimations comptables et des informations y afférentes fournies dans l'annexe, certaines dispositions définies dans les normes d'exercice professionnel relatives à l'audit des comptes et en particulier celles relatives à la connaissance de l'entité et de son environnement et l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, aux procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques et au caractère probant des éléments collectés.

« 03. La présente norme s'applique à toutes les estimations comptables. Pour autant, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit dépendent des facteurs de risque inhérent relatifs à chacune des estimations comptables et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives s'y rattachant.

« Ainsi, si selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes, l'estimation comptable présente un degré d'incertitude, de complexité et de subjectivité et un risque d'anomalies significatives faibles, les procédures de prise de connaissance peuvent consister principalement en des demandes d'informations auprès de la direction sur le processus mis en œuvre pour établir l'estimation comptable et les informations y afférentes à fournir dans l'annexe, et les procédures en réponse à l'évaluation du risque peuvent se limiter à un examen du dénouement postérieur à la clôture de l'exercice. Si l'estimation comptable présente un degré d'incertitude, de complexité et de subjectivité et un risque d'anomalies significatives plus élevés, la nature, l'étendue et le calendrier des procédures d'audit seront différents.

« 04. Le commissaire aux comptes détermine si les procédures à mettre en œuvre nécessitent des compétences spécifiques et le recours à des experts indépendants de l'entité, conformément à l'article 7 du code de déontologie.

« Définitions

« 05. *Estimation comptable* : montant dont l'évaluation selon les règles et principes prescrits par le référentiel comptable applicable comporte une incertitude. Il peut s'agir :

- « – d'un montant retenu par la direction pour être enregistré dans les comptes ou mentionné dans l'annexe ; ou
- « – d'un montant utilisé par la direction pour prendre une décision quant à la comptabilisation ou à la mention d'informations dans l'annexe. Il pourrait s'agir par exemple d'un montant utilisé pour l'évaluation d'une valeur d'usage d'un actif qui justifie l'absence d'une provision pour dépréciation.

« 06. *Estimation retenue par la direction* : montant retenu par la direction pour une estimation comptable afin d'être enregistré dans les comptes ou mentionné dans l'annexe.

« 07. *Biais introduit par la direction* : manque de neutralité, volontaire ou non, de la direction dans l'établissement d'une estimation comptable ou des informations y afférentes fournies dans l'annexe.

« 08. *Dénouement d'une estimation comptable* : montant réel qui se matérialise à l'issue d'opération(s), d'événement(s) ou de situation(s), ayant donné lieu à une estimation comptable.

« 09. *Hypothèse importante* : hypothèse dont une variation raisonnablement possible affecterait de manière significative l'estimation comptable.

« Prise de connaissance de l'entité et de son environnement, notamment du référentiel comptable applicable, ainsi que de son contrôle interne

« 10. Afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions, le commissaire aux comptes acquiert une connaissance de l'entité et de son environnement, notamment du référentiel comptable applicable, ainsi que de son contrôle interne, pour ce qui concerne les estimations comptables et les informations y afférentes à fournir dans l'annexe.

« Pour ce faire, il met en œuvre les procédures d'audit définies aux §11 à 14.

« L'entité et son environnement

« 11. Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance des éléments suivants :

« a) Les opérations de l'entité, les événements et les situations pouvant nécessiter d'établir des estimations comptables ainsi que de fournir des informations y afférentes dans l'annexe ou de procéder à des changements dans ces estimations et informations ;

« b) Les règles et principes relatifs aux estimations comptables et aux informations y afférentes à fournir dans l'annexe prescrits par le référentiel comptable applicable ainsi que la façon dont s'appliquent ces règles et principes, compte tenu des caractéristiques de l'entité et de son environnement ainsi que des facteurs de risque inhérent ;

« c) Le cas échéant, d'autres dispositions réglementaires pertinentes au regard des estimations comptables de l'entité, notamment celles issues du cadre de surveillance prudentielle dans les secteurs des banques ou de l'assurance.

« Il prend également en compte la nature des estimations comptables et des informations y afférentes qu'il s'attend à voir enregistrées dans les comptes ou mentionnées dans l'annexe compte tenu des éléments collectés en application des dispositions des a à c du présent paragraphe.

« Le contrôle interne

« 12. Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance des éléments suivants :

« a) La nature et l'étendue des contrôles exercés par les organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce sur le processus d'élaboration de l'information financière mis en place par la direction pour ce qui concerne les estimations comptables et les informations y afférentes à fournir dans l'annexe ;

« b) La manière dont la direction détermine les compétences spécifiques nécessaires pour établir ces estimations et informations et décide, le cas échéant, de recourir à un expert ;

« c) La manière dont le processus d'évaluation des risques mis en place par la direction permet d'identifier ceux qui sont liés aux estimations comptables et d'y apporter des réponses appropriées ;

« d) Le système d'information relatif aux estimations comptables et aux informations y afférentes à fournir dans l'annexe pour ce qui concerne notamment :

« – les catégories d'opérations, les événements et les situations qui présentent un caractère significatif pour les comptes pris dans leur ensemble et qui nécessitent d'établir des estimations comptables ; et

« – les différents éléments du processus d'établissement de ces estimations comptables et des informations y afférentes à fournir dans l'annexe, qui sont décrits au paragraphe 13 ;

« e) La prise en compte, par la direction, du dénouement des estimations comptables antérieures.

« 13. Lorsqu'il prend connaissance du processus d'établissement des estimations comptables et des informations y afférentes à fournir dans l'annexe, le commissaire aux comptes s'enquiert notamment de la manière dont la direction :

« a) Choisit, conçoit et applique les méthodes. Plus spécifiquement, lorsque des modèles sont utilisés, le commissaire aux comptes prend connaissance :

« – de la façon dont est déterminée la pertinence des modèles et, le cas échéant, dont sont décidées les modifications à y apporter pour tenir compte de facteurs tels que des changements dans les conditions de marché ;

« – du processus de validation des modèles ;

« – de la façon dont sont déterminés d'éventuels ajustements devant être apportés aux résultats issus des modèles ;

« b) Sélectionne, après avoir considéré les hypothèses alternatives, les hypothèses à utiliser et identifie parmi ces dernières celles qui sont importantes. Dans ce cadre, le commissaire aux comptes prend connaissance des analyses de sensibilité réalisées par la direction ;

« c) Choisit les données à utiliser en tenant compte par exemple de leur nature, de leur cohérence avec celles utilisées antérieurement, de la manière dont elles sont obtenues, transmises et traitées et dont leur intégrité est

maintenue ainsi que du degré de complexité des systèmes d'information, notamment en cas de volume important de données à traiter ;

« d) Apprécie, le cas échéant, la nécessité de modifier les méthodes, les hypothèses et les données utilisées.

« Le commissaire aux comptes s'enquiert, pour l'estimation comptable objet de ses contrôles, de la manière dont la direction :

« – apprécie le degré d'incertitude attaché à l'évaluation de l'estimation, notamment au regard de la fourchette des résultats raisonnablement possibles résultant du processus d'établissement de l'estimation comptable ;

« – répond à l'incertitude attachée à l'évaluation et notamment comment elle choisit l'estimation retenue et les informations y afférentes à fournir dans l'annexe.

« Le commissaire aux comptes acquiert également une connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit relatifs au processus d'établissement des estimations comptables et des informations y afférentes à fournir dans l'annexe.

« 14. Le commissaire aux comptes examine le dénouement ou, le cas échéant, la réévaluation des estimations comptables antérieures. Il prend en considération les caractéristiques des estimations comptables pour déterminer la nature et l'étendue de cet examen.

« Identification et évaluation du risque d'anomalies significatives

« 15. Les éléments collectés par le commissaire aux comptes en application des paragraphes 10 à 14 lui permettent d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions pour l'estimation comptable objet de ses contrôles et les informations y afférentes à fournir dans l'annexe.

« Pour évaluer ce risque, le commissaire aux comptes évalue séparément le risque inhérent et le risque lié au contrôle.

« Pour évaluer le risque inhérent, le commissaire aux comptes tient compte du degré d'incertitude attaché à l'évaluation ainsi que de la complexité, de la subjectivité et des autres facteurs de risque inhérent ayant une incidence sur :

« – le choix et l'application de la méthode, des hypothèses et des données ; et

« – le choix de l'estimation retenue par la direction et des informations y afférentes fournies dans l'annexe.

« Lorsque le commissaire aux comptes estime que :

« – les contrôles de l'entité contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions ;

« – le risque inhérent élevé requiert une démarche d'audit particulière ;

« – les seuls éléments collectés à partir des procédures de substance ne lui permettront pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée ; il évalue le risque lié au contrôle.

« Pour ce faire, il évalue la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité pertinents pour l'audit relatifs au processus d'établissement de l'estimation comptable et des informations y afférentes à fournir dans l'annexe.

« Procédures d'audit à mettre en œuvre en réponse au risque d'anomalies significatives

« 16. En réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives relatif à l'estimation comptable et aux informations y afférentes à fournir dans l'annexe et compte tenu des éléments qui sous-tendent cette évaluation, le commissaire aux comptes met en œuvre une ou plusieurs des procédures d'audit suivantes :

« – obtention d'éléments à partir d'événements survenus postérieurement à la clôture de l'exercice ;

« – appréciation du processus d'établissement de l'estimation comptable mis en œuvre par la direction ;

« – établissement d'une estimation ou d'une fourchette d'estimations.

« *Obtention d'éléments à partir d'événements survenus postérieurement à la clôture de l'exercice*

« 17. Lorsque le commissaire aux comptes choisit d'obtenir des éléments à partir d'événements survenus postérieurement à la clôture de l'exercice, il collecte des éléments relatifs au dénouement de tout ou partie de l'estimation comptable ou à des événements dont la survenance confirme ou infirme des hypothèses importantes ou des données retenues pour son établissement. Il apprécie en outre les informations fournies en annexe au titre de l'estimation comptable.

« *Appréciation du processus d'établissement de l'estimation comptable mis en œuvre par la direction*

« 18. Lorsque le commissaire aux comptes apprécie le processus d'établissement de l'estimation comptable, il conçoit et met en œuvre des procédures d'audit visant à apprécier :

« – le choix et l'application de la méthode, des hypothèses importantes et des données utilisées par la direction pour établir l'estimation comptable, conformément aux dispositions du paragraphe 19 ; et

« – la manière dont la direction a choisi l'estimation qu'elle a retenue, le cas échéant à partir d'une fourchette des résultats raisonnablement possibles, et a établi les informations afférentes à cette estimation comptable fournies dans l'annexe, conformément aux dispositions des paragraphes 20 à 22.

« Appréciation du choix et de l'application de la méthode, des hypothèses importantes et des données

« 19. Les procédures d'audit doivent permettre au commissaire aux comptes d'apprécier si :

- « – le choix et l'application de la méthode, des hypothèses importantes et des données par la direction, y compris le cas échéant les éventuels ajustements apportés aux résultats issus des modèles, sont appropriés au regard du référentiel comptable applicable et si les modifications apportées par rapport aux périodes précédentes le sont également ;
- « – les jugements portés pour effectuer ces choix présentent des indices d'un biais introduit par la direction ;
- « – les hypothèses importantes retenues par la direction pour l'établissement de l'estimation comptable sont cohérentes entre elles, sont cohérentes avec les hypothèses retenues pour d'autres estimations comptables, et le sont également avec les hypothèses utilisées par l'entité à d'autres fins dont le commissaire aux comptes a eu connaissance au cours de l'audit ;
- « – la direction a l'intention et la capacité de mettre en œuvre les plans d'actions qui sous-tendent les hypothèses retenues ;
- « – les données sont pertinentes et fiables dans les circonstances et ont été correctement appréhendées par la direction ;
- « – l'intégrité des hypothèses importantes et des données a été maintenue lors de l'application de la méthode retenue ;
- « – les calculs ont été effectués conformément à la méthode retenue et sont arithmétiquement exacts.

« Appréciation du choix de l'estimation retenue par la direction et de l'établissement des informations y afférentes fournies dans l'annexe

« 20. Les procédures d'audit relatives à l'appréciation du choix par la direction de l'estimation retenue et de l'établissement des informations y afférentes fournies dans l'annexe doivent permettre au commissaire aux comptes de déterminer si la direction a mis en œuvre les moyens appropriés pour :

- « – appréhender le degré d'incertitude attaché à l'évaluation ;
- « – prendre en compte ce degré d'incertitude dans le choix de l'estimation qu'elle a retenue, le cas échéant parmi une fourchette de résultats raisonnablement possibles, et dans l'établissement des informations afférentes à l'estimation fournies dans l'annexe.

« 21. Lorsque le commissaire aux comptes estime, sur la base des éléments collectés et de son jugement professionnel, que la direction n'a pas mis en œuvre des moyens appropriés, il lui demande de mettre en œuvre des procédures complémentaires pour appréhender le degré d'incertitude et le cas échéant, y répondre en reconsidérant le choix de l'estimation retenue ou les informations y afférentes fournies dans l'annexe.

« Si les procédures complémentaires ne sont pas mises en œuvre ou si le commissaire aux comptes estime qu'elles ne sont pas suffisantes, il établit, si cela est faisable en pratique, sa propre estimation ou une fourchette d'estimations, en appliquant les dispositions des paragraphes 23 et 24.

« Si cette procédure n'est pas faisable en pratique, il en évalue les incidences sur l'approche d'audit ou sur l'expression de son opinion conformément au paragraphe 27.

« Il évalue s'il existe des faiblesses du contrôle interne pour ce qui concerne l'établissement de l'estimation comptable et des informations y afférentes fournies dans l'annexe et, le cas échéant, en informe les personnes appropriées.

« 22. Le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre également des procédures d'audit afin d'obtenir des éléments suffisants et appropriés au regard de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, au niveau des assertions, lié aux informations y afférentes fournies dans l'annexe, autres que celles relatives à l'incertitude attachée à l'évaluation.

« *Etablissement d'une estimation ou d'une fourchette d'estimations*

« 23. Lorsque le commissaire aux comptes établit une estimation ou une fourchette d'estimations pour apprécier l'estimation comptable, il utilise ses propres méthodes, hypothèses ou données ou tout ou partie de celles retenues par la direction.

« Dans tous les cas, il veille à ce que le choix et l'application de ces méthodes, hypothèses et données respectent les principes définis au paragraphe 19.

« Il apprécie également les informations afférentes à l'estimation comptable fournies dans l'annexe.

« 24. Lorsqu'il établit une fourchette d'estimations, le commissaire aux comptes s'assure que les deux bornes de cette fourchette sont étayées par des éléments suffisants et appropriés et sont raisonnables au regard des règles et principes prescrits par le référentiel comptable.

« Lorsque l'amplitude de la fourchette d'estimations est importante, ce qui peut être le cas notamment lorsque le degré d'incertitude attaché à l'évaluation est élevé, le commissaire aux comptes veille particulièrement à ce que les informations fournies dans l'annexe sur l'incertitude attachée à l'évaluation soient appropriées.

« *Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés*

« 25. Tout au long des travaux qu'il met en œuvre, le commissaire aux comptes exerce son esprit critique quant au caractère suffisant et approprié des éléments collectés, au regard du risque d'anomalies significatives relatif aux estimations comptables et aux informations y afférentes fournies dans l'annexe.

- « 26. Lorsqu'il apprécie le caractère suffisant et approprié des éléments collectés, le commissaire aux comptes :
- tient compte à la fois des éléments qui confirment et de ceux qui contredisent le respect des assertions objets de ses vérifications ;
 - évalue si les jugements et les décisions de la direction relatifs aux estimations comptables et aux informations y afférentes fournies dans l'annexe, même s'ils apparaissent raisonnables pris individuellement, présentent des indices de biais introduit par la direction en tenant compte du fait qu'ils peuvent constituer des facteurs de risque de fraude.

« 27. A l'issue des procédures d'audit mises en œuvre et en fonction des éléments collectés, le commissaire aux comptes apprécie si :

- « – l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions reste appropriée, notamment quand des indices d'un biais introduit par la direction ont été identifiés et met en œuvre, le cas échéant, des procédures d'audit complémentaires ;
- « – les estimations comptables et les informations y afférentes fournies dans l'annexe sont raisonnables au regard du référentiel comptable applicable, ou si elles comportent des anomalies.

« Si le commissaire aux comptes n'est pas en mesure de collecter des éléments suffisants et appropriés, il en tire les conséquences éventuelles sur l'expression de son opinion sur les comptes.

« Déclarations de la direction

« 28. Le commissaire aux comptes demande à la direction des déclarations écrites confirmant que les méthodes et les données utilisées sont appropriées, et que les hypothèses importantes sont raisonnables et reflètent correctement ses intentions et la capacité de l'entité à mener à bien les plans d'actions qui sous-tendent les estimations comptables et les informations y afférentes fournies dans l'annexe.

« Lorsque le commissaire aux comptes l'estime nécessaire, il demande à la direction des déclarations sur des points spécifiques relatifs à des estimations comptables particulières ou des informations y afférentes fournies dans l'annexe.

« Communication avec les organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce

« 29. Le commissaire aux comptes détermine les éléments à communiquer aux organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce en fonction de son appréciation du degré d'incertitude, de complexité et de subjectivité des estimations comptables ainsi que des autres facteurs de risque inhérent.

« Cette communication comprend :

- « – son évaluation du risque d'anomalies significatives relatif aux estimations comptables et aux informations y afférentes fournies en annexe ainsi que les réponses qu'il a apportées à cette évaluation, en particulier lorsque l'application de la méthode implique une modélisation complexe ou lorsqu'un biais a été introduit par la direction ;
- « – les faiblesses significatives du contrôle interne pour ce qui concerne l'établissement des estimations comptables et des informations y afférentes fournies dans l'annexe ;
- « – son appréciation du caractère raisonnable, au regard du référentiel comptable applicable, des estimations retenues par la direction et des informations y afférentes fournies dans l'annexe.

« Documentation

« 30. Le commissaire aux comptes consigne notamment dans son dossier les éléments suivants :

- « – les éléments-clés de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi que de son contrôle interne, pour ce qui concerne les estimations comptables et les informations y afférentes fournies dans l'annexe ;
- « – le cas échéant, son appréciation de la nécessité de recourir à des experts, les travaux réalisés par ces experts et l'utilisation de leurs travaux ;
- « – son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions se rattachant aux estimations comptables en distinguant le risque inhérent et le risque lié au contrôle ;
- « – les procédures d'audit mises en œuvre en réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives et le lien entre ces procédures et cette évaluation ;
- « – les indices d'un biais introduit par la direction et leurs incidences sur l'approche d'audit ;
- « – les jugements importants à partir desquels il a déterminé si les estimations comptables et les informations y afférentes fournies dans l'annexe étaient raisonnables au regard du référentiel comptable applicable, ou si elles comportaient des anomalies ;
- « – les éléments communiqués aux organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce en application du paragraphe 29. »

Art. 9. – L'article A. 821-84 est modifié comme suit :

« *Art. A. 821-84.* – La norme d'exercice professionnel relative aux relations et transactions avec les parties liées, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« NEP-550. RELATIONS ET TRANSACTIONS AVEC LES PARTIES LIÉES

« Introduction

« 01. 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.

« 02. 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.

« 03. 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.

« 04. 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.

« Définitions

« 05. 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. 821-53 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.

« 06. 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

« 07. 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*

« 08. 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.

« 09. 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. 821-67 ;
- « – 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 procédures 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. 821-63, 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. 821-63 »

« 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. 821-63 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. »

Art. 10. – L'article A. 821-94 est modifié comme suit :

« *Art. A. 821-94.* – Les normes d'exercice professionnel relatives à la mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices prévue à l'article L. 821-57 du code de commerce et à la mission du commissaire aux comptes nommé pour six exercices dans des petites entreprises, homologuées par le garde des sceaux, ministre de la justice, figurent ci-dessous :

« NEP-911. MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES NOMMÉ POUR TROIS EXERCICES PRÉVUE À L'ARTICLE L. 821-57 DU CODE DE COMMERCE

« Champ d'application

« 01. La présente norme a pour objet de définir les diligences proportionnées à la "petite entreprise" à accomplir par le commissaire aux comptes nommé pour un mandat dont la durée est limitée à trois exercices, ainsi que le formalisme qui s'attache à la réalisation de sa mission.

« Une "petite entreprise" est une personne ou entité qui ne dépasse pas, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants :

- « – total du bilan : quatre millions d'euros ;
- « – montant du chiffre d'affaires hors taxes : huit millions d'euros ;
- « – nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : cinquante.

« Les situations dans lesquelles un commissaire aux comptes est nommé pour un mandat dont la durée est limitée à trois exercices sont définies aux paragraphes 2 à 5.

« 02. Un commissaire aux comptes peut être nommé pour un mandat de trois exercices par une société dont un ou plusieurs associés ou actionnaires représentant au moins le tiers du capital en ont fait la demande motivée auprès de ladite société.

« 03. En l'absence d'obligation légale de nommer un commissaire aux comptes pour un mandat de six exercices, une société qui répond à la définition de petite entreprise peut décider volontairement de nommer un commissaire aux comptes. Dans ce cas, cette société peut choisir de limiter la durée du mandat du commissaire aux comptes à trois exercices en application de l'article L. 821-46 du code de commerce.

« 04. Une entité "tête de groupe" est définie par les 1^{er} et 2^e alinéas de l'article L. 821-43 du code de commerce comme une personne ou entité :

- « – non astreinte à publier des comptes consolidés ;
- « – ne répondant pas à la définition d'une entité d'intérêt public ;
- « – non contrôlée par une personne ou une entité qui a désigné un commissaire aux comptes,

et qui forme avec les sociétés qu'elle contrôle un ensemble dépassant, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants :

- « – total cumulé de leurs bilans : quatre millions d'euros ;
- « – montant cumulé hors taxes de leurs chiffres d'affaires : huit millions d'euros ;
- « – nombre moyen cumulé de leurs salariés au cours de l'exercice : cinquante.

« Dans la présente norme, la notion de contrôle s'entend du contrôle direct ou indirect au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce.

« Une entité tête de groupe a l'obligation de désigner au moins un commissaire aux comptes.

« Lorsque l'entité tête de groupe est une société qui répond à la définition de petite entreprise, elle peut choisir, en application de l'article L. 821-46 du code de commerce, de limiter la durée de son mandat à trois exercices.

« 05. Les petites entreprises qui sont des sociétés contrôlées par une entité tête de groupe ont l'obligation, en application du 3^e alinéa de l'article L. 821-43 du code de commerce, de désigner au moins un commissaire aux comptes, lorsqu'elles dépassent, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants :

- « – total du bilan : deux millions d'euros ;
- « – montant du chiffre d'affaires hors taxes : quatre millions d'euros ;
- « – nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : vingt-cinq.

« Dans ce cas, ces sociétés peuvent choisir de limiter la durée du mandat du commissaire aux comptes à trois exercices en application de l'article L. 821-46 du code de commerce.

« 06. La présente norme est également applicable aux mandats de commissaires aux comptes en cours à la date d'application effective de l'article L. 821-57 du code de commerce (1), et qui sont exercés dans les sociétés, quelles que soient leurs formes, qui ne dépassent pas, pour le dernier exercice clos antérieurement à cette date, deux des trois critères précisés au paragraphe 1, dès lors que ces sociétés choisissent, en accord avec leur commissaire aux comptes, que celui-ci poursuive l'exécution de sa mission jusqu'au terme initialement fixé selon les mêmes modalités que celles prévues pour l'exercice d'un mandat dont la durée est limitée à trois exercices.

« Nature et étendue de la mission

« 07. La mission du commissaire aux comptes comprend :

- « – la mission de certification des comptes annuels, et le cas échéant, des comptes consolidés lorsque l'entité décide sur une base volontaire de publier de tels comptes, prévue à l'article L. 821-53 du code de commerce et

dont il rend compte dans son rapport sur les comptes annuels, et le cas échéant, dans son rapport sur les comptes consolidés ;

« – l'établissement du rapport sur les risques mentionné au 1^{er} alinéa de l'article L. 821-57 du code de commerce. Ce rapport identifie les risques financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée la société. Pour une entité tête de groupe, ce rapport porte sur l'ensemble que la société forme avec les sociétés qu'elle contrôle ;

« – les autres diligences légales qui lui sont confiées par le législateur. Pour cette mission de trois exercices, le commissaire aux comptes est dispensé de la réalisation des diligences et rapports mentionnés aux articles L. 223-19, L. 223-27, L. 223-34, L. 223-42, L. 225-40, L. 225-42, L. 225-88, L. 225-90, L. 225-103, L. 225-115, L. 225-135, L. 225-235, L. 225-244, L. 226-10-1, L. 227-10, L. 22-10-71, L. 232-3, L. 232-4, L. 233-6, L. 233-13, L. 237-6 et L. 239-2 du code de commerce.

« Respect des règles de déontologie

« 08. Le commissaire aux comptes respecte les dispositions du code de déontologie de la profession. Il réalise sa mission conformément aux textes légaux et réglementaires et, s'agissant des normes d'exercice professionnel, à la présente norme d'exercice professionnel.

« Esprit critique, jugement professionnel et proportionnalité

« 09. Tout au long de sa mission, le commissaire aux comptes fait preuve d'esprit critique. A ce titre, il évalue de façon critique la validité des éléments collectés au cours de ses travaux et reste attentif aux informations qui contredisent ou remettent en cause la fiabilité des éléments obtenus.

« 10. Le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux, proportionnés à la taille et à la complexité de l'entité, nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes et établir son rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion.

« Implication du commissaire aux comptes

« 11. Le commissaire aux comptes veille à être compris du dirigeant quant à l'objectif de sa mission et aux modalités pratiques de sa réalisation. Si le commissaire aux comptes fait appel à des collaborateurs, il veille à rester l'interlocuteur principal du dirigeant, notamment pour la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et la restitution des conclusions des travaux mis en œuvre.

« Lettre de mission

« 12. Au plus tard à l'issue de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes établit une lettre de mission pouvant porter sur les trois exercices de son mandat et définissant les termes et conditions de son intervention. Si nécessaire, il revoit les termes de la lettre de mission en cours de mandat. Il demande à l'entité de confirmer par écrit son accord sur les termes et conditions exposés.

« Mise en œuvre de la mission de certification des comptes

« 13. Pour certifier les comptes, le commissaire aux comptes met en œuvre un audit des comptes afin 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".

« 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.

« 14. La notion de caractère significatif est appliquée par le commissaire aux comptes pour planifier et réaliser son audit, puis pour évaluer l'incidence des anomalies non corrigées dans les comptes.

« Le commissaire aux comptes met en œuvre la notion de caractère significatif en considérant le montant des anomalies, leur nature et les circonstances particulières de leur survenance.

« La détermination du caractère significatif des anomalies relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes et reflète sa perception de ce qui peut influencer le jugement des utilisateurs de comptes.

« Pour évaluer le caractère significatif d'une anomalie à partir de son montant, le commissaire aux comptes détermine un seuil de signification, montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés. Ce seuil sert également de référence pour déterminer la nature et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre.

« Au cours de la mission, le commissaire aux comptes reconsidère le seuil de signification s'il a connaissance de faits nouveaux ou d'évolutions de l'entité qui remettent en cause l'évaluation initiale de ce seuil.

« 15. La démarche pour la mise en œuvre de la mission de certification des comptes comprend les phases suivantes :

« – la prise de connaissance de l'entité en vue de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ainsi que la planification de la mission ;

« – les procédures d'audit mises en œuvre en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives ;

« – les procédures d'audit mises en œuvre indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives.

« En outre, pour la certification des comptes consolidés, le commissaire aux comptes se réfère à la démarche prévue par la norme d'exercice professionnel relative aux principes applicables à l'audit des comptes consolidés et l'applique de manière adaptée à la taille et à la complexité de l'ensemble consolidé.

« Le commissaire aux comptes est vigilant sur tout événement ou circonstance susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation et apprécie si l'établissement des comptes dans une perspective de continuité d'exploitation est approprié.

« En application des articles L. 821-60 et L. 821-61 du code de commerce, le commissaire aux comptes opère toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportun et peut se faire communiquer toutes les pièces qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission. Lorsqu'il intervient dans une entité tête de groupe ces investigations peuvent être faites tant auprès de l'entité tête de groupe que des personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II et de l'article L. 233-3 du code de commerce.

« Dans le cadre de la démarche visant à la certification des comptes, le commissaire aux comptes identifie les risques financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée l'entité et qu'il estime d'une importance suffisante pour être portés à l'attention du dirigeant. Lorsqu'il intervient dans une entité tête de groupe, le commissaire aux comptes met en œuvre, en complément, les diligences prévues aux paragraphes 35 à 37.

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

« Prise de connaissance de l'entité et de son environnement en vue de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes et planification de la mission

« 17. Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance suffisante de l'entité afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes, qu'elles résultent d'erreurs ou de fraudes. Pour ce faire, il s'entretient avec le dirigeant et le cas échéant avec les personnes appropriées au sein de l'entité et prend connaissance :

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

« Le commissaire aux comptes prend en considération le comportement et l'éthique professionnels du dirigeant et son implication dans le processus d'autorisation et de contrôle des opérations.

« 18. Lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures analytiques.

« Les procédures analytiques consistent à apprécier des informations financières à partir de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires et à partir de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

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

« 19. A l'issue de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes consigne dans un plan de mission :

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

« 20. Sur la base des éléments collectés lors de la mise en œuvre des procédures d'audit, le commissaire aux comptes peut décider de modifier les éléments planifiés et consignés dans le plan de mission. Il peut être ainsi amené à modifier son approche générale, à revoir ses choix et à prévoir des travaux complémentaires ou différents.

« 21. Lorsque le commissaire aux comptes intervient au titre de la première année de son mandat, il vérifie que le bilan de clôture de l'exercice précédent repris pour l'ouverture du premier exercice dont il certifie les comptes ne contient pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice. Lorsque

les comptes de l'exercice précédent ont fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes prend connaissance du dossier de travail de son prédécesseur, s'il l'estime nécessaire.

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

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

« Procédures d'audit mises en œuvre en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives

« 22. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit qui peuvent comprendre, selon son jugement professionnel :

- « – des tests sur les contrôles ;
- « – des procédures de substance consistant en des tests de détail et/ou des procédures analytiques de substance ;
- « – une approche mixte utilisant à la fois des tests sur les contrôles et des procédures de substance.

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

- « – les procédures analytiques qui, utilisées comme procédures de substance, consistent à apprécier des éléments de comptes à partir de leurs corrélations avec d'autres données financières ou non. Pour cela, le commissaire aux comptes détermine les montants ou ratios attendus dans les comptes et les écarts jugés acceptables entre ces montants ou ratios et ceux enregistrés ;
- « – 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 de 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 re-exécution d'un contrôle, qui porte sur des contrôles réalisés à l'origine par l'entité.

« 24. Le commissaire aux comptes détermine les méthodes appropriées de sélection des éléments à contrôler parmi les suivantes :

- « – la sélection de tous les éléments, méthode principalement utilisée lorsque la population est constituée d'un petit nombre d'éléments ;
- « – la sélection d'éléments spécifiques, méthode utilisée pour couvrir en valeur une large proportion de la population ou pour contrôler des éléments inhabituels en raison de leur importance ou de leur nature ;
- « – les sondages statistiques ou non statistiques.

« 25. Lorsque le commissaire aux comptes intervient plusieurs semaines après la clôture de l'exercice, il peut estimer pertinent de contrôler les créances clients par les encaissements intervenus sur la période subséquente et les dettes fournisseurs par rapport aux factures reçues ou aux règlements effectués postérieurement à la clôture. L'utilisation de ces techniques de contrôle peut permettre de limiter les demandes de confirmation des clients et fournisseurs ou se substituer au recours à de telles confirmations.

« 26. Le calendrier d'intervention du commissaire aux comptes peut également 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.

« 27. Le commissaire aux comptes assiste à la prise d'inventaire physique des stocks lorsqu'il estime que les stocks sont significatifs ou présentent un risque d'anomalies significatives. Si, en raison de circonstances imprévues, il 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. 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 œuvre des procédures d'audit alternatives fournissant des éléments présentant un caractère probant équivalent.

« Procédures d'audit mises en œuvre indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives

« 28. Indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures de substance pour chaque compte présentant un caractère significatif. Selon son jugement professionnel, le commissaire aux comptes peut décider de limiter ses travaux à des procédures analytiques de substance ou à un nombre restreint de tests de détails.

« 29. De plus, le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures d'audit suivantes :

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

« 30. Le commissaire aux comptes effectue une revue de la cohérence d'ensemble des comptes au regard des éléments collectés tout au long de l'audit.

« Traitement des anomalies relevées au cours de la mission

« 31. Au cours de la mission, le commissaire aux comptes communique en temps utile, au dirigeant de l'entité ou au niveau approprié de responsabilité, les anomalies qu'il a relevées autres que celles qui sont manifestement insignifiantes. Le commissaire aux comptes demande la correction de ces anomalies.

« A la fin de la mission, le commissaire aux comptes récapitule les anomalies non corrigées, autres que celles qui sont manifestement insignifiantes, ainsi que les anomalies non corrigées relevées au cours des exercices précédents et dont les effets perdurent. Il détermine si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives.

« Déclarations écrites de la direction

« 32. Si, au titre d'un ou plusieurs éléments à contrôler, les procédures d'audit ne permettent pas au commissaire aux comptes d'obtenir les éléments probants nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, il peut, sur la base de son jugement professionnel, demander au dirigeant de lui confirmer par écrit certaines de ses déclarations orales.

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

« Communication avec les organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce

« 33. Selon son jugement professionnel et au moment qu'il juge approprié au regard de l'importance du sujet, le commissaire aux comptes porte à la connaissance du dirigeant ou d'un autre organe de direction ou de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe de surveillance :

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

« 34. Le commissaire aux comptes communique par écrit les éléments importants relatifs à sa mission lorsqu'il considère qu'une communication orale ne serait pas appropriée ou lorsque des dispositions légales ou réglementaires le prévoient spécifiquement.

« Diligences mises en œuvre pour l'établissement du rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion

« 35. En vue de l'élaboration du rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion, le commissaire aux comptes est attentif tout au long de sa mission de certification des comptes aux risques financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée la société et qu'il estime d'une importance suffisante pour être portés à l'attention du dirigeant.

« 36. Lorsqu'il intervient dans une entité tête de groupe, le commissaire aux comptes est également attentif aux risques financiers, comptables et de gestion auxquels sont exposées les sociétés qu'elle contrôle qu'il pourrait identifier au cours de sa mission de certification des comptes de l'entité tête de groupe, notamment lors de la prise de connaissance de ses activités et du contrôle des immobilisations financières qu'elle détient ainsi que des informations fournies en annexe.

« 37. En outre, le commissaire aux comptes de l'entité tête de groupe demande aux commissaires aux comptes des sociétés contrôlées nommés pour un mandat de trois exercices la communication des rapports sur les risques financiers, comptables et de gestion auxquels ces sociétés sont exposées.

« 38. En l'absence de rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion d'une société contrôlée, ou si ce rapport n'est pas disponible dans des délais compatibles avec l'établissement de son rapport sur les risques, le commissaire aux comptes de l'entité tête de groupe apprécie, selon son jugement professionnel, s'il doit compléter les informations recueillies dans le cadre de sa mission de certification des comptes de l'entité tête de groupe par :

- « – des entretiens avec les dirigeants des sociétés contrôlées ;
- « – et/ou des échanges avec les commissaires aux comptes des sociétés contrôlées, libérés du secret professionnel en application du 3^e alinéa de l'article L. 821-35 du code de commerce.

« Autres diligences légales confiées par le législateur au commissaire aux comptes

« 39. Il appartient au commissaire aux comptes de procéder au contrôle des documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes. Pour ce faire, il met en œuvre les diligences prévues par la norme d'exercice professionnel relative aux diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

« 40. En application de l'article L. 821-10 du code de commerce, le commissaire aux comptes signale à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées au cours de l'accomplissement de sa mission et révèle au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation.

« 41. Le commissaire aux comptes met également en œuvre les dispositions prévues par la 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.

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

« 43. Plus généralement, le commissaire aux comptes met en œuvre les autres diligences légales qui lui sont confiées par le législateur.

« Rapport du commissaire aux comptes établi en application de l'article L. 821-53 du code de commerce

« 44. Le commissaire aux comptes établit le rapport mentionné au 1^{er} alinéa de l'article L. 821-53 du code de commerce dans lequel il certifie, en justifiant de ses appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de cet exercice.

« En outre, lorsque la personne ou entité décide sur une base volontaire de publier des comptes consolidés, le commissaire aux comptes établit le rapport mentionné au 2^e alinéa de l'article L. 821-53 du code de commerce dans lequel il certifie, en justifiant de ses 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.

« 45. Le commissaire aux comptes exprime son opinion selon les dispositions des paragraphes 6 à 14 de la norme d'exercice professionnel relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.

« 46. La justification des appréciations par le commissaire aux comptes a pour objet de permettre au destinataire du rapport de mieux comprendre l'opinion émise sur les comptes.

« Le commissaire aux comptes, sur la base de son jugement professionnel, peut adopter une rédaction succincte pour la justification de ses appréciations.

« 47. Le contenu du rapport respecte les dispositions prévues au paragraphe 18 de la norme relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.

« Rapport du commissaire aux comptes sur les risques financiers, comptables et de gestion

« 48. Le contenu et la forme du rapport sont adaptés à l'entité selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes, sur la base des risques financiers, comptables et de gestion identifiés lors des travaux mis en œuvre et qu'il estime d'une importance suffisante pour être portés à l'attention du dirigeant.

« 49. Le commissaire aux comptes s'assure de la cohérence de son rapport sur les risques avec l'opinion émise sur les comptes.

« 50. Le commissaire aux comptes formule, s'il le juge nécessaire, des recommandations visant à réduire les risques identifiés en tenant compte de la taille de l'entité et de ses caractéristiques. Dans ce cas, le commissaire aux comptes veille au respect des règles d'indépendance et de non-immixtion dans la gestion.

« 51. Dans le cas d'une entité tête de groupe, le rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion portant sur l'ensemble que l'entité forme avec les sociétés qu'elle contrôle, le commissaire aux comptes mentionne les sources d'information utilisées.

« 52. Préalablement à l'émission de son rapport, le commissaire aux comptes s'entretient avec le dirigeant des risques financiers, comptables et de gestion identifiés pour s'assurer de la pertinence des recommandations formulées.

« 53. En fonction de l'importance des risques dont il est fait état dans son rapport, le commissaire aux comptes, sur la base de son jugement professionnel, évalue la nécessité de communiquer tout ou partie du rapport aux autres organes visés à l'article L. 821-63 du code de commerce.

« Documentation des travaux

« 54. Le commissaire aux comptes constitue dans le respect de l'article D. 821-186 du code de commerce un dossier adapté à la taille et aux caractéristiques de l'entité contrôlée en tenant compte du principe de proportionnalité.

« 55. Ce dossier permet 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 démarche adoptée, les travaux effectués, l'opinion émise et le rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion.

« 56. En particulier, le commissaire aux comptes formalise dans son dossier :

- « – les échanges intervenus avec le dirigeant de l'entité ou avec d'autres interlocuteurs au titre des éléments collectés au cours de sa mission pour l'établissement du rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion ;
- « – les échanges verbaux avec les organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce et la date de ces échanges ainsi qu'une copie de ses communications écrites.

« NEP-912. MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES NOMMÉ POUR SIX EXERCICES DANS DES PETITES ENTREPRISES

« Champ d'application

« 01. La présente norme a pour objet de définir les diligences proportionnées à la "petite entreprise" à accomplir par le commissaire aux comptes désigné par une telle entreprise pour un mandat de six exercices, ainsi que le formalisme qui s'attache à la réalisation de sa mission.

« Une "petite entreprise" est une personne ou entité qui ne dépasse pas, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants :

- « – total du bilan : quatre millions d'euros ;
- « – montant du chiffre d'affaires hors taxes : huit millions d'euros ;
- « – nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : cinquante.

« Les situations visées par la présente norme sont définies aux paragraphes 2 à 4.

« 02. En l'absence d'obligation légale de nommer un commissaire aux comptes pour un mandat de six exercices, une personne ou entité qui répond à la définition de petite entreprise peut décider volontairement de nommer un commissaire aux comptes. Lorsque cette personne ou entité est une société, elle peut choisir de lui confier un mandat de six exercices. Lorsque cette personne ou entité n'est pas une société, la durée du mandat du commissaire aux comptes est obligatoirement de six exercices.

« 03. Une entité "tête de groupe" est définie par les 1^{er} et 2^e alinéas de l'article L. 821-43 du code de commerce comme une personne ou entité :

- « – non astreinte à publier des comptes consolidés ;
- « – ne répondant pas à la définition d'une entité d'intérêt public ;
- « – non contrôlée par une personne ou une entité qui a désigné un commissaire aux comptes, et qui forme avec les sociétés qu'elle contrôle un ensemble dépassant, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants :
 - « – total cumulé de leurs bilans : quatre millions d'euros ;
 - « – montant cumulé hors taxes de leurs chiffres d'affaires : huit millions d'euros ;
 - « – nombre moyen cumulé de leurs salariés au cours de l'exercice : cinquante.

« Dans la présente norme, la notion de contrôle s'entend du contrôle direct ou indirect au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce.

« Une entité tête de groupe a l'obligation de désigner au moins un commissaire aux comptes.

« Lorsque l'entité tête de groupe est une société qui répond à la définition de petite entreprise, elle peut choisir de confier à son commissaire aux comptes un mandat de six exercices.

« Lorsque l'entité tête de groupe n'est pas une société mais qu'elle répond à la définition de petite entreprise, la durée du mandat du commissaire aux comptes est obligatoirement de six exercices.

« 04. Les petites entreprises qui sont des sociétés contrôlées par une entité tête de groupe ont l'obligation, en application du 3^e alinéa de l'article L. 821-43 du code de commerce, de désigner au moins un commissaire aux comptes, lorsqu'elles dépassent, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants :

- « – total du bilan : deux millions d'euros ;
- « – montant du chiffre d'affaires hors taxes : quatre millions d'euros ;

« – nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : vingt-cinq.

« Dans ce cas, ces sociétés peuvent choisir de confier au commissaire aux comptes un mandat de six exercices.

« 05. Le commissaire aux comptes peut appliquer la présente norme aux mandats en cours au 27 mai 2019, date d'application effective des dispositions issues de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et à la transformation des entreprises, dans les sociétés, quelles que soient leurs formes (1), qui ne dépassent pas, pour le dernier exercice clos antérieurement à cette date, deux des trois critères précisés au paragraphe 1., et qui en font le choix en accord avec lui.

« Nature et étendue de la mission

« 06. La mission du commissaire aux comptes comprend :

« – la mission de certification des comptes annuels, et le cas échéant, des comptes consolidés lorsque l'entité décide sur une base volontaire de publier de tels comptes, prévue à l'article L. 821-53 du code de commerce et dont il rend compte dans son rapport sur les comptes annuels, et le cas échéant, dans son rapport sur les comptes consolidés ;

« – les autres diligences légales qui lui sont confiées par le législateur et qui donnent lieu, lorsque les textes légaux et réglementaires le prévoient, à des restitutions spécifiques.

« Respect des règles de déontologie

« 07. Le commissaire aux comptes respecte les dispositions du code de déontologie de la profession. Il réalise sa mission conformément aux textes légaux et réglementaires et, s'agissant des normes d'exercice professionnel, à la présente norme d'exercice professionnel.

« Esprit critique, jugement professionnel et proportionnalité

« 08. Tout au long de sa mission, le commissaire aux comptes fait preuve d'esprit critique. A ce titre, il évalue de façon critique la validité des éléments collectés au cours de ses travaux et reste attentif aux informations qui contredisent ou remettent en cause la fiabilité des éléments obtenus.

« 09. Le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux, proportionnés à la taille et à la complexité de l'entité, nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes.

« Implication du commissaire aux comptes

« 10. Le commissaire aux comptes veille à être compris du dirigeant quant à l'objectif de sa mission et aux modalités pratiques de sa réalisation. Si le commissaire aux comptes fait appel à des collaborateurs, il veille à rester l'interlocuteur principal du dirigeant, notamment pour la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et la restitution des conclusions des travaux mis en œuvre.

« Lettre de mission

« 11. Au plus tard à l'issue de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes établit une lettre de mission pouvant porter sur les six exercices de son mandat et définissant les termes et conditions de son intervention. Si nécessaire, il revoit les termes de la lettre de mission en cours de mandat. Il demande à l'entité de confirmer par écrit son accord sur les termes et conditions exposés.

« Mise en œuvre de la mission de certification des comptes

« 12. Pour certifier les comptes, le commissaire aux comptes met en œuvre un audit des comptes afin 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".

« 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.

« 13. La notion de caractère significatif est appliquée par le commissaire aux comptes pour planifier et réaliser son audit, puis pour évaluer l'incidence des anomalies non corrigées dans les comptes.

« Le commissaire aux comptes met en œuvre la notion de caractère significatif en considérant le montant des anomalies, leur nature et les circonstances particulières de leur survenance.

« La détermination du caractère significatif des anomalies relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes et reflète sa perception de ce qui peut influencer le jugement des utilisateurs de comptes.

« Pour évaluer le caractère significatif d'une anomalie à partir de son montant, le commissaire aux comptes détermine un seuil de signification, montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés. Ce seuil sert également de référence pour déterminer la nature et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre.

« Au cours de la mission, le commissaire aux comptes reconsidère le seuil de signification s'il a connaissance de faits nouveaux ou d'évolutions de l'entité qui remettent en cause l'évaluation initiale de ce seuil.

« 14. La démarche pour la mise en œuvre de la mission de certification des comptes comprend les phases suivantes :

« – la prise de connaissance de l'entité en vue de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ainsi que la planification de la mission ;

- « – les procédures d’audit mises en œuvre en réponse à l’évaluation du risque d’anomalies significatives ;
- « – les procédures d’audit mises en œuvre indépendamment de l’évaluation du risque d’anomalies significatives.

« En outre, pour la certification des comptes consolidés, le commissaire aux comptes se réfère à la démarche prévue par la norme d’exercice professionnel relative aux principes applicables à l’audit des comptes consolidés et l’applique de manière adaptée à la taille et à la complexité de l’ensemble consolidé.

« Le commissaire aux comptes est vigilant sur tout événement ou circonstance susceptible de mettre en cause la continuité d’exploitation et apprécie si l’établissement des comptes dans une perspective de continuité d’exploitation est approprié.

« En application des articles L. 821-60 et L. 821-61 du code de commerce, le commissaire aux comptes opère toutes vérifications et tous contrôles qu’il juge opportun et peut se faire communiquer toutes les pièces qu’il estime utiles à l’exercice de sa mission. Lorsqu’il intervient dans une entité tête de groupe ces investigations peuvent être faites tant auprès de l’entité tête de groupe que des personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II et de l’article L. 233-3 du code de commerce.

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

« Prise de connaissance de l’entité et de son environnement en vue de l’évaluation du risque d’anomalies significatives dans les comptes et planification de la mission

« 16. Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance suffisante de l’entité afin d’identifier et d’évaluer le risque d’anomalies significatives dans les comptes, qu’elles résultent d’erreurs ou de fraudes. Pour ce faire, il s’entretient avec le dirigeant et le cas échéant avec les personnes appropriées au sein de l’entité et prend connaissance :

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

« Le commissaire aux comptes prend en considération le comportement et l’éthique professionnels du dirigeant et son implication dans le processus d’autorisation et de contrôle des opérations.

« 17. Lors de sa prise de connaissance de l’entité et de son environnement, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures analytiques.

« Les procédures analytiques consistent à apprécier des informations financières à partir de leurs corrélations avec d’autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l’entité ou d’entités similaires et à partir de l’analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

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

« 18. A l’issue de sa prise de connaissance de l’entité et de son environnement, le commissaire aux comptes consigne dans un plan de mission :

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

« 19. Sur la base des éléments collectés lors de la mise en œuvre des procédures d’audit, le commissaire aux comptes peut décider de modifier les éléments planifiés et consignés dans le plan de mission. Il peut être ainsi amené à modifier son approche générale, à revoir ses choix et à prévoir des travaux complémentaires ou différents.

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

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

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

« Procédures d'audit mises en œuvre en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives

« 21. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit qui peuvent comprendre, selon son jugement professionnel :

- « – des tests sur les contrôles ;
- « – des procédures de substance consistant en des tests de détail et/ou des procédures analytiques de substance ;
- « – une approche mixte utilisant à la fois des tests sur les contrôles et des procédures de substance.

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

- « – les procédures analytiques qui, utilisées comme procédures de substance, consistent à apprécier des éléments de comptes à partir de leurs corrélations avec d'autres données financières ou non. Pour cela, le commissaire aux comptes détermine les montants ou ratios attendus dans les comptes et les écarts jugés acceptables entre ces montants ou ratios et ceux enregistrés ;
- « – 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 de 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 réexécution d'un contrôle, qui porte sur des contrôles réalisés à l'origine par l'entité.

« 23. Le commissaire aux comptes détermine les méthodes appropriées de sélection des éléments à contrôler parmi les suivantes :

- « – la sélection de tous les éléments, méthode principalement utilisée lorsque la population est constituée d'un petit nombre d'éléments ;
- « – la sélection d'éléments spécifiques, méthode utilisée pour couvrir en valeur une large proportion de la population ou pour contrôler des éléments inhabituels en raison de leur importance ou de leur nature ;
- « – les sondages statistiques ou non statistiques.

« 24. Lorsque le commissaire aux comptes intervient plusieurs semaines après la clôture de l'exercice, il peut estimer pertinent de contrôler les créances clients par les encaissements intervenus sur la période subséquente et les dettes fournisseurs par rapport aux factures reçues ou aux règlements effectués postérieurement à la clôture. L'utilisation de ces techniques de contrôle peut permettre de limiter les demandes de confirmation des clients et fournisseurs ou se substituer au recours à de telles confirmations.

« 25. Le calendrier d'intervention du commissaire aux comptes peut également 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.

« 26. Le commissaire aux comptes assiste à la prise d'inventaire physique des stocks lorsqu'il estime que les stocks sont significatifs ou présentent un risque d'anomalies significatives. Si, en raison de circonstances imprévues, il 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. 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 œuvre des procédures d'audit alternatives fournissant des éléments présentant un caractère probant équivalent.

« Procédures d'audit mises en œuvre indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives

« 27. Indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures de substance pour chaque compte présentant un caractère significatif. Selon son jugement professionnel, le commissaire aux comptes peut décider de limiter ses travaux à des procédures analytiques de substance ou à un nombre restreint de tests de détails.

« 28. De plus, le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures d'audit suivantes :

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

« 29. Le commissaire aux comptes effectue une revue de la cohérence d'ensemble des comptes au regard des éléments collectés tout au long de l'audit.

« Traitement des anomalies relevées au cours de la mission

« 30. Au cours de la mission, le commissaire aux comptes communique en temps utile, au dirigeant de l'entité ou au niveau approprié de responsabilité, les anomalies qu'il a relevées autres que celles qui sont manifestement insignifiantes. Le commissaire aux comptes demande la correction de ces anomalies.

« A la fin de la mission, le commissaire aux comptes récapitule les anomalies non corrigées, autres que celles qui sont manifestement insignifiantes, ainsi que les anomalies non corrigées relevées au cours des exercices précédents et dont les effets perdurent. Il détermine si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives.

« Déclarations écrites de la direction

« 31. Si, au titre d'un ou plusieurs éléments à contrôler, les procédures d'audit ne permettent pas au commissaire aux comptes d'obtenir les éléments probants nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, il peut, sur la base de son jugement professionnel, demander au dirigeant de lui confirmer par écrit certaines de ses déclarations orales.

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

« Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce

« 32. Selon son jugement professionnel et au moment qu'il juge approprié au regard de l'importance du sujet, le commissaire aux comptes porte à la connaissance du dirigeant ou d'un autre organe de direction ou de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe de surveillance :

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

« 33. Le commissaire aux comptes communique par écrit les éléments importants relatifs à sa mission lorsqu'il considère qu'une communication orale ne serait pas appropriée ou lorsque des dispositions légales ou réglementaires le prévoient spécifiquement.

« Autres diligences légales confiées par le législateur au commissaire aux comptes

« 34. Il appartient au commissaire aux comptes de procéder au contrôle des documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes. Pour ce faire, il met en œuvre les diligences prévues par la norme d'exercice professionnel relative aux diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

« 35. En application de l'article L. 821-10 du code de commerce, le commissaire aux comptes signale à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées au cours de l'accomplissement de sa mission et révèle au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation.

« 36. Le commissaire aux comptes met également en œuvre les dispositions prévues par la 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.

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

« 38. Plus généralement, le commissaire aux comptes met en œuvre les autres diligences légales qui lui sont confiées par le législateur.

« Rapport du commissaire aux comptes établi en application de l'article L. 821-53 du code de commerce

« 39. Le commissaire aux comptes établit le rapport mentionné au 1^{er} alinéa de l'article L. 821-53 du code de commerce dans lequel il certifie, en justifiant de ses appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de cet exercice.

« En outre, lorsque la personne ou entité décide sur une base volontaire de publier des comptes consolidés, le commissaire aux comptes établit le rapport mentionné au 2^e alinéa de l'article L. 821-53 du code de commerce dans lequel il certifie, en justifiant de ses 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.

« 40. Le commissaire aux comptes exprime son opinion selon les dispositions des paragraphes 6 à 14 de la norme d'exercice professionnel relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.

« 41. La justification des appréciations par le commissaire aux comptes a pour objet de permettre au destinataire du rapport de mieux comprendre l'opinion émise sur les comptes.

« Le commissaire aux comptes, sur la base de son jugement professionnel, peut adopter une rédaction succincte pour la justification de ses appréciations.

« 42. Le contenu du rapport respecte les dispositions prévues au paragraphe 18 de la norme relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.

« Documentation des travaux

« 43. Le commissaire aux comptes constitue dans le respect de l'article D.821-186 du code de commerce un dossier adapté à la taille et aux caractéristiques de l'entité contrôlée en tenant compte du principe de proportionnalité.

« 44. Ce dossier permet 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 démarche adoptée, les travaux effectués et l'opinion émise.

« 45. En particulier, le commissaire aux comptes formalise dans son dossier les échanges verbaux avec les organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce et la date de ces échanges ainsi qu'une copie de ses communications écrites. »

Art. 11. – L'article A. 821-95 est modifié comme suit :

« Art. A. 821-95. – La norme d'exercice professionnel relative à la certification des comptes des organismes nationaux de sécurité sociale, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« NEP-920. CERTIFICATION DES COMPTES DES ORGANISMES NATIONAUX DE SÉCURITÉ SOCIALE

« Introduction

« 01. En application des dispositions de l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale, le commissaire aux comptes certifie les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes combinés des organismes nationaux de sécurité sociale, autres que ceux mentionnés à l'article LO 132-2-1 du code des juridictions financières et ceux mentionnés à l'article L. 612-5-1 du code de la sécurité sociale, ainsi que ceux des organismes créés pour concourir au financement de l'ensemble des régimes.

« 02. Les modalités d'établissement, de validation et de transmission des comptes annuels et combinés sont prévues à l'article L. 114-6 du code de la sécurité sociale et définis à l'article D. 114-4-2-II du même code.

« 03. La présente norme, établie en application de l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale, a pour objet de définir les principes relatifs à l'audit des comptes annuels et combinés et de préciser les incidences sur l'audit de certaines spécificités du fonctionnement des organismes de sécurité sociale, que sont tout particulièrement :

« – la validation interne effectuée par le directeur comptable et financier national des organismes de base de la sécurité sociale ;

« – le fait générateur de la comptabilisation des prestations en nature maladie-maternité-invalidité-décès ;

« – l'externalisation de certaines opérations auprès d'entités dont les comptes sont soumis à la certification de la Cour des comptes.

« Principes relatifs à l'audit des comptes annuels et combinés des organismes de sécurité sociale

« 04. Pour fonder son opinion sur les comptes, le commissaire aux comptes accomplit les diligences prévues par l'ensemble des normes d'exercice professionnel relatives à la certification des comptes. Pour la mise en œuvre des normes d'exercice professionnel relatives à la "prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires", à la "connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes", et aux "procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation du risque", le commissaire aux comptes tient compte :

« – de l'importance du volume des opérations traitées par l'entité ;

« – de l'existence de textes légaux et réglementaires spécifiques qui régissent la détermination des charges et des produits, tels que ceux fixant la nomenclature et la tarification des actes ou les taux des cotisations.

« Il évalue la conception et la mise en œuvre des contrôles réalisés par l'entité pour traiter ces volumes d'opérations et garantir le respect de ces textes légaux et réglementaires.

« Utilisation par le commissaire aux comptes des travaux de validation interne effectués par le directeur comptable et financier national pour les besoins de l'audit des comptes combinés

« 05. La validation par le directeur comptable et financier national des comptes annuels des organismes de base de sécurité sociale est prévue par l'article L. 114-6 du code de la sécurité sociale et définie à l'article D. 114-4-2 du même code.

« 06. Le commissaire aux comptes peut utiliser les travaux de validation interne réalisés par le directeur comptable et financier national en tant qu'éléments collectés au titre des assertions qu'il souhaite vérifier.

Pour ce faire, il applique les principes définis par la norme d'exercice professionnel relative à la "prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne".

« Procédures d'audit mises en œuvre sur les comptes de prestations en nature maladie-maternité-invalidité-décès

« 07. Lorsque l'organisme de sécurité sociale garantit la couverture des prestations de maladie-maternité-invalidité-décès, le paiement de ces prestations aux professionnels, organismes ou établissements de santé, intervient, conformément aux textes légaux et réglementaires, dans le cadre du dispositif "tiers payant de la carte SESAM-Vitale" qui ne prévoit pas une reconnaissance expresse par l'assuré de la réalité de la prestation reçue.

« 08. Aussi, pour évaluer le risque d'anomalie significative au niveau des assertions, le commissaire aux comptes prend notamment en compte l'existence d'un risque d'anomalie significative résultant de fraude portant sur la réalité et la mesure des prestations. En réponse à son évaluation du risque, le commissaire aux comptes apprécie la conception et la mise en œuvre, par l'organisme de sécurité sociale, des dispositifs prévus aux articles L. 114-10 et R. 114-18 du code de la sécurité sociale qui s'inscrivent dans le cadre général de la lutte contre la fraude, et ce d'autant plus qu'il lui est impossible de collecter des éléments suffisants et appropriés par des procédures de substance. Le commissaire aux comptes apprécie également les résultats des contrôles réalisés, dans le cadre de ces dispositifs.

« 09. Si le commissaire aux comptes estime que le traitement par l'organisme des prestations en nature maladie-maternité-invalidité-décès est satisfaisant, il demande que l'annexe comporte, au titre des règles et méthodes comptables, une description appropriée des faits générateurs de la comptabilisation de ces prestations et des principes comptables afférents et formule une observation renvoyant à cette information.

« 10. Lorsque le commissaire aux comptes estime que le traitement par l'organisme des prestations en nature maladie-maternité-invalidité-décès n'est pas satisfaisant, il formule une opinion avec réserve pour limitation ou exprime une impossibilité de certifier, conformément aux dispositions de la norme d'exercice professionnel relative au "rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés".

« Travaux relatifs à l'audit de certaines opérations externalisées auprès d'entités dont les comptes sont soumis à la certification par la Cour des comptes

« 11. Dès lors qu'il existe des opérations faisant l'objet d'une externalisation auprès d'entités dont les comptes sont soumis à la certification de la Cour des comptes, le commissaire aux comptes peut collecter les éléments relatifs à ces opérations auprès des membres et personnel de la Cour des comptes. Pour ce faire, il met en œuvre les procédures définies à l'article R. 143-23 du code des juridictions financières et par l'arrêté du 21 juin 2011. »

Art. 12. – Le présent arrêté sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait le 13 novembre 2024.

Pour le ministre et par délégation :
La directrice des affaires civiles et du sceau,
V. DELNAUD