

4ème édition

Notes d'information

NI.I

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

Décembre 2021

CNCC
COMPAGNIE
NATIONALE DES
COMMISSAIRES AUX
COMPTES

AVANT-PROPOS	20
1. TEXTES DE BASE ET PRINCIPES D'ÉTABLISSEMENT DES RAPPORTS	24
1.1 TEXTES DE BASE	24
1.11 Code de commerce - Partie législative	24
1.12 Code de commerce - Partie réglementaire	26
1.13 Code de commerce - Partie Arrêtés	29
1.14 Règlement (UE) n°537-2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014	30
1.2 PRINCIPES D'ÉTABLISSEMENT DES RAPPORTS	34
1.21 Contenu des rapports	34
1.22 Présentation synthétique de la structure des rapports	37
1.23 Résumé de la structure et du contenu du rapport sur les comptes annuels	38
1.24 Cas particulier des rapports sur les comptes des sociétés de financement	51
2. ENTITÉS ET COMPTES CONCERNÉS PAR LA CERTIFICATION	61
2.1 ENTITÉS CONCERNÉES PAR LA CERTIFICATION	61
2.11 Rapport sur les comptes annuels	61
2.12 Rapport sur les comptes consolidés	61
2.2 COMPTES CONCERNÉS PAR LA CERTIFICATION	65
2.21 Définition	65
2.22 Arrêté des comptes annuels et consolidés	68
2.23 Chiffres comparatifs de l'exercice précédent	70
2.24 Référence aux comptes certifiés	74
2.25 Communication des comptes et du rapport de gestion au commissaire aux comptes et aux actionnaires ou aux associés	75
3. OPINION	91
3.1 CONTENU	91
3.2 EXPRESSION DE L'OPINION	92
3.21 Différentes natures d'opinion	92
3.22 Formule d'expression de l'opinion	93
3.23 Certification sans réserve	94
3.3 CERTIFICATION AVEC RÉSERVE(S)	96
3.31 Réserve pour désaccord	97
3.32 Réserve pour limitation	97
3.4 REFUS DE CERTIFIER	98
3.5 IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER	99
3.51 Impossibilité de certifier pour limitation	99
3.52 Impossibilité de certifier en raison de multiples incertitudes	99

3.53	Exemple de formulation.....	99
4.	FONDEMENT DE L'OPINION	101
4.1	CONTENU.....	101
4.2	SITUATIONS CONDUISANT À LA RÉSERVE, AU REFUS OU À L'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER.....	101
4.21	Désaccords	101
4.22	Limitations	103
4.23	Multiples incertitudes.....	104
4.24	Lien entre l'expression de l'opinion et l'obligation de révélation de faits délictueux.....	105
4.25	Information de l'AMF et des autres autorités de contrôle.....	106
4.3	MOTIVATION DE LA RÉSERVE, DU REFUS OU DE L'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER	107
4.31	Réserve.....	107
4.32	Refus de certifier	108
4.33	Impossibilité de certifier.....	108
4.4	SUIVI DE LA RÉSERVE, DU REFUS OU DE L'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER DE L'EXERCICE PRÉCÉDENT.....	109
4.41	Principe	109
4.42	Situations possibles	109
4.43	Position du commissaire aux comptes.....	110
4.5	RÉFÉRENTIEL D'AUDIT	116
4.6	INDÉPENDANCE	116
4.61	Dans les personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public.....	118
4.62	Dans les entités d'intérêt public	118
5.	INCERTITUDE SIGNIFICATIVE LIÉE À DES ÉVÉNEMENTS OU À DES CIRCONSTANCES SUSCEPTIBLES DE METTRE EN CAUSE LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION	120
5.1	CONTENU.....	120
5.2	INCERTITUDE SIGNIFICATIVE LIÉE À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION	120
5.21	Définition	120
5.22	Traitement dans le rapport.....	120
5.3	CONTINUITÉ D'EXPLOITATION DÉFINITIVEMENT COMPROMISE.....	123
5.4	LIEN AVEC LA PROCÉDURE D'ALERTE.....	123
6.	OBSERVATIONS	125
6.1	CONTENU.....	125
6.2	NATURE DES OBSERVATIONS	125
6.3	LIEN AVEC L'OPINION	126

6.4	LIEN AVEC LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS	126
6.5	PRÉCAUTIONS À PRENDRE	126
6.6	PLACE ET FORMULATION DES OBSERVATIONS.....	127
6.61	Place	127
6.62	Formulation.....	127
6.7	CAS PARTICULIER DES INCERTITUDES AUTRES QUE LES INCERTITUDES SIGNIFICATIVES LIÉES À LA CONTINUITÉ D’EXPLOITATION.....	127
6.71	Définition de l’incertitude	128
6.72	Distinction entre incertitudes, limitations à l’étendue des travaux et désaccords.....	128
6.73	Position du commissaire aux comptes.....	129
6.74	Schéma résumant le traitement des incertitudes dans le rapport	131
6.8	CAS PARTICULIER DES CHANGEMENTS COMPTABLES	132
6.81	Changements de méthodes comptables	132
6.82	Changements d’estimations.....	135
6.83	Corrections d’erreurs.....	138
6.84	Changements d’options fiscales	140
7.	JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS	141
7.1	CONTENU.....	141
7.2	CHAMP D’APPLICATION	142
7.3	FINALITÉ DE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS ET OBJET DES NEP 701 ET 702.....	143
7.4	CONCEPT DE JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS.....	143
7.41	Dans les personnes et entités qui ne sont pas d’intérêt public	144
7.42	Dans les entités d’intérêt public	144
7.43	Dispositions relatives au concept de justification des appréciations communes aux deux NEP ...	144
7.5	DÉTERMINATION DES APPRÉCIATIONS.....	145
7.51	Dans les personnes et entités qui ne sont pas d’intérêt public	145
7.52	Dans les entités d’intérêt public	146
7.6	FORMULATION DE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS	149
7.61	Introduction.....	149
7.62	Formulation de la justification des appréciations dans les personnes et entités qui ne sont pas d’intérêt public	150
7.63	Formulation de la justification des appréciations dans les entités d’intérêt public.....	152
7.64	Circonstances dans lesquelles un point clé de l’audit ou une appréciation n’est pas communiqué dans le rapport	154
7.65	Forme et contenu de la partie du rapport relative à la justification des appréciations dans certaines circonstances	155
7.7	LIEN ENTRE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS ET LES OBSERVATIONS	156

7.8	LIEN ENTRE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS ET LES INCERTITUDES LIÉES À DES ÉVÉNEMENTS OU CIRCONSTANCES SUSCEPTIBLES DE METTRE EN CAUSE LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION.....	157
7.9	PRÉCISIONS CONCERNANT LA CERTIFICATION AVEC RÉSERVE, LE REFUS OU L'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER.....	158
7.91	Certification avec réserve.....	159
7.92	Refus de certifier.....	159
7.93	Impossibilité de certifier.....	160
7.10	DOCUMENTATION DE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS	160
8.	VÉRIFICATIONS SPÉCIFIQUES	162
9.	AUTRES VÉRIFICATIONS OU INFORMATIONS PRÉVUES PAR LES TEXTES LÉGAUX ET RÉGLEMENTAIRES	163
9.1	CAS GÉNÉRAL.....	163
9.2	ENTITÉS EIP.....	163
9.3	IRRÉGULARITÉS RELATIVES À DES INFORMATIONS REQUISES DANS L'ANNEXE PAR DES TEXTES AUTRES QUE LE RÉFÉRENTIEL COMPTABLE.....	166
10.	RAPPEL DES RESPONSABILITÉS	167
10.1	RAPPEL DES RESPONSABILITÉS DES ORGANES MENTIONNÉS À L'ARTICLE L.823-16 DU CODE DE COMMERCE, RELATIVES AUX COMPTES	167
10.2	RAPPEL DES RESPONSABILITÉS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES RELATIVES À L'AUDIT DES COMPTES.....	167
11.	FORME ET COMMUNICATION DES RAPPORTS	169
11.1	RÈGLES DE FORME.....	169
11.11	Forme écrite des rapports	169
11.12	Langue de rédaction du rapport.....	169
11.13	Date des rapports.....	171
11.14	Signature des rapports.....	173
11.15	Intitulé des rapports.....	178
11.2	COMMUNICATION AVEC LES ORGANES MENTIONNÉS À L'ARTICLE L.823-16 DU CODE DE COMMERCE.....	178
11.3	COMMUNICATION AVEC L'AMF ET L'ACPR	179
11.4	COMMUNICATION DES RAPPORTS	179
11.41	Dépôt des rapports au siège social	179
11.42	Présentation des rapports à l'organe appelé à statuer sur les comptes.....	180
11.43	Cas particulier des SAS.....	180
11.44	Cas particulier des sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé 181	
11.45	Défaut de présentation à l'assemblée générale du rapport du commissaire aux comptes	182
11.46	Désaccord entre les co-commissaires aux comptes	182

11.5	RAPPORT COMPLÉMENTAIRE AU COMITÉ D'AUDIT	183
11.6	DÉLIBÉRATION DE L'ORGANE APPELÉ À STATUER SUR LES COMPTES	183
11.7	REFUS D'APPROBATION DES COMPTES PAR L'ORGANE DÉLIBÉRANT.....	184
11.71	Principe	184
11.72	Attitude du commissaire aux comptes au titre de l'exercice N	184
11.73	Attitude du commissaire aux comptes au titre de l'exercice N+1	184
11.74	Modification des comptes par l'organe délibérant ou à sa demande.....	185
11.8	MODIFICATION DES COMPTES APRÈS LA TENUE DE LA RÉUNION DE L'ORGANE DÉLIBÉRANT....	187
11.81	Modification des comptes postérieure à leur publication	187
11.82	Modification des comptes antérieure à leur publication.....	188
11.9	APPROBATION DES COMPTES DE DEUX EXERCICES PAR UNE MÊME ASSEMBLÉE GÉNÉRALE	189
11.91	Contexte	189
11.92	Incidence sur l'arrêté des comptes de l'exercice N+1	189
11.93	Attitude du commissaire aux comptes au titre de l'exercice N+1	189
11.10	DÉPÔT AU GREFFE DES RAPPORTS.....	189
11.101	L'obligation légale et réglementaire.....	189
11.102	Le rôle du commissaire aux comptes	190
11.11	PUBLICATIONS LÉGALES DES COMPTES POUR CERTAINES ENTITÉS.....	192
11.111	Rapport financier annuel	192
11.112	Publication au BALO	194
11.113	Document d'enregistrement universel.....	195
11.114	Publicité au Journal Officiel.....	196
12.	ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES À L'OPINION ET À SON FONDEMENT	197
12.1	DÉSACCORDS.....	198
12.11	Désaccords sur les règles et principes comptables (application ou mise en œuvre).....	198
12.12	Anomalies constatées dans l'annexe.....	203
12.2	LIMITATIONS.....	212
12.21	Limitations imposées par les circonstances.....	212
12.22	Limitations imposées par les dirigeants	221
12.23	Insuffisance du contrôle interne	226
12.3	INCERTITUDES.....	231
12.31	Litige avec un client (paragraphe d'observation).....	231
12.32	Procès multiples (impossibilité de certifier).....	234
12.4	EXEMPLES DE FORMULATION DANS LE RAPPORT D'UN SUIVI DE RÉSERVE, DE REFUS DE CERTIFIER OU D'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER	237
12.41	Désaccord sur les principes et méthodes comptables.....	237

12.42	Limitation	238
12.43	Impossibilité de certifier en raison de multiples incertitudes	240
12.5	OPINIONS DIFFÉRENTES ENTRE LES CO-COMMISSAIRES AUX COMPTES	240
12.6	COMPTES SOUMIS À L'ASSEMBLÉE SANS DÉSIGNATION NI RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES - RAPPORT DE RÉGULARISATION	243
13.	ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION	247
13.1	CONTINUITÉ D'EXPLOITATION INCERTAINE – INFORMATION APPROPRIÉE EN ANNEXE (PARTIE RELATIVE À L'INCERTITUDE SIGNIFICATIVE SUR LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION).....	247
13.2	CONTINUITÉ D'EXPLOITATION INCERTAINE – INFORMATION NON DONNÉE EN ANNEXE (RÉSERVE POUR DÉSACCORD)	250
13.3	CONTINUITÉ D'EXPLOITATION INCERTAINE – MULTIPLES INCERTITUDES (IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER)	253
13.4	CONTINUITÉ D'EXPLOITATION DÉFINITIVEMENT COMPROMISE – COMPTES ÉTABLIS EN VALEURS LIQUIDATIVES (OBSERVATION).....	255
13.5	CONTINUITÉ D'EXPLOITATION DÉFINITIVEMENT COMPROMISE – COMPTES NON ÉTABLIS EN VALEURS LIQUIDATIVES (REFUS POUR DÉSACCORD)	258
14.	ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES À LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS DANS LES RAPPORTS SUR LES COMPTES DES PERSONNES ET ENTITÉS QUI NE SONT PAS D'INTÉRÊT PUBLIC	261
14.1	OPTIONS RETENUES PAR LA DIRECTION DANS LE CHOIX DES MÉTHODES COMPTABLES OU DANS LEURS MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE	262
14.11	Comptes annuels	262
14.12	Comptes consolidés établis selon le règlement ANC n°2020-01 – Principe de reconnaissance du revenu dans un groupe de communication	264
14.13	Comptes consolidés établis selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne – Absence de norme ou d'interprétation spécifique	265
14.2	ESTIMATIONS COMPTABLES IMPORTANTES.....	266
14.21	Comptes annuels	266
14.22	Comptes consolidés établis selon le règlement ANC n°2020-01	273
14.23	Comptes consolidés établis selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne.....	275
14.3	PRÉSENTATION D'ENSEMBLE DES COMPTES ANNUELS ET CONSOLIDÉS EN CAS D'INCERTITUDE RELATIVE À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION NON JUGÉE SIGNIFICATIVE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES.....	276
14.4	JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS EN CAS D'INCERTITUDE SIGNIFICATIVE LIÉE À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION.....	278
14.5	PRÉSENTATION D'ENSEMBLE DES COMPTES ANNUELS ET CONSOLIDÉS EN CAS DE CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES.....	278
14.51	Comptes annuels	279
14.52	Comptes consolidés établis selon le règlement ANC n°2020-01	280

14.6	JUSTIFICATION MOINS DÉVELOPPÉE DES APPRÉCIATIONS EFFECTUÉES PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES.....	280
14.7	EXEMPLE DE RÉDACTION EN CAS DE CERTIFICATION AVEC RÉSERVE.....	281
14.71	Cas où d'autres points que ceux ayant conduit le commissaire aux comptes à émettre une réserve sont de nature à faire l'objet d'une justification	281
14.72	Cas où les autres appréciations n'appellent pas de justification développée.....	281
14.8	EXEMPLE DE RÉDACTION EN CAS DE REFUS DE CERTIFIER	282
14.9	EXEMPLE DE RÉDACTION EN CAS D'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER.....	282
15.	ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES À LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS DANS LES RAPPORTS SUR LES COMPTES DES ENTITÉS D'INTÉRÊT PUBLIC	283
16.	ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES AUX RESPONSABILITÉS	284
16.1	ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS CONCERNANT LES RESPONSABILITÉS DES ORGANES MENTIONNÉS À L'ARTICLE L.823-16 DU CODE DE COMMERCE, RELATIVES AUX COMPTES	284
16.11	Dans les rapports sur les comptes des personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public	284
16.12	Dans les rapports sur les comptes des entités d'intérêt public (sociétés) et des sociétés de financement	285
16.2	ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS CONCERNANT LES RESPONSABILITÉS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES RELATIVES À L'AUDIT DES COMPTES	287
16.21	Dans les rapports sur les comptes des personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public	287
16.22	Dans les rapports sur les comptes des entités d'intérêt public (sociétés)	290
16.3	INCIDENCES SUR LA RÉDACTION DU RAPPORT DE L'EXISTENCE OU NON D'UN COMITÉ D'AUDIT	297

SOMMAIRE DÉTAILLÉ

AVANT-PROPOS	20
1. TEXTES DE BASE ET PRINCIPES D'ÉTABLISSEMENT DES RAPPORTS	24
1.1 TEXTES DE BASE	24
1.11 Code de commerce - Partie législative	24
A) Article L.820-1	24
B) Article L.823-9	25
C) Article L.823-10	25
D) Article L.823-10-1	26
E) Article L.823-11	26
F) Article L.823-12	26
1.12 Code de commerce - Partie réglementaire	26
A) Article D.820-1	26
B) Article R.823-7	27
C) Article D.823-7-1	28
D) Article R.823-8	28
1.13 Code de commerce - Partie Arrêtés	29
A) Article A.823-26	29
B) Article A.823-27	29
C) Article A.823-18	29
D) Article A.823-29	29
E) Article A.823-26-1	30
1.14 Règlement (UE) n°537-2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014	30
A) Article 5	30
B) Article 7	33
C) Article 10	33
1.2 PRINCIPES D'ÉTABLISSEMENT DES RAPPORTS	34
1.21 Contenu des rapports	34
1.22 Présentation synthétique de la structure des rapports	37
1.23 Résumé de la structure et du contenu du rapport sur les comptes annuels	38
1.23.1 Personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public (exemple pour une SA Non EIP, comptes annuels, opinion sans réserve, vérifications spécifiques sans observation et sans irrégularité)	38
1.23.2 Entités d'intérêt public (exemple pour une SA EIP, comptes annuels, opinion sans réserve, vérifications spécifiques sans observation et sans irrégularité)	43
1.24 Cas particulier des rapports sur les comptes des sociétés de financement	51
2. ENTITÉS ET COMPTES CONCERNÉS PAR LA CERTIFICATION	61
2.1 ENTITÉS CONCERNÉES PAR LA CERTIFICATION	61
2.11 Rapport sur les comptes annuels	61
2.12 Rapport sur les comptes consolidés	61
2.12.1 Principes généraux	61
2.12.2 Particularités	62
A) L'entité est astreinte à publier des comptes consolidés	62
B) L'entité non astreinte à publier des comptes consolidés décide volontairement d'établir et de publier des comptes consolidés	63
C) L'entité non astreinte à publier des comptes consolidés décide volontairement d'établir des comptes consolidés pour des besoins spécifiques, sans toutefois les publier	64

2.2	COMPTES CONCERNÉS PAR LA CERTIFICATION	65
2.21	Définition	65
2.21.1	Comptes annuels.....	65
	A) Système de base.....	65
	B) Système développé	65
	C) Présentation simplifiée.....	66
	D) Cas particulier des micro-entreprises.....	66
2.21.2	Comptes consolidés	67
2.22	Arrêté des comptes annuels et consolidés	68
2.23	Chiffres comparatifs de l'exercice précédent.....	70
2.23.1	Principe	70
2.23.2	Incidence sur le rapport	71
2.23.3	Rapport de certification d'un exercice antérieur à celui où la nomination du commissaire aux comptes est intervenue.....	72
	A) Régularisation des délibérations de l'organe délibérant.....	73
	B) Mission complémentaire relative aux exercices clos avant la nomination du commissaire aux comptes	73
	C) Incidences sur le rapport du commissaire aux comptes.....	74
	D) Sanctions pénales liées au défaut de nomination.....	74
2.24	Référence aux comptes certifiés.....	74
2.25	Communication des comptes et du rapport de gestion au commissaire aux comptes et aux actionnaires ou aux associés.....	75
2.25.1	Rappel des obligations applicables aux sociétés commerciales et des sanctions prévues en cas de non-respect	75
	A) Communication des comptes et du rapport de gestion au commissaire aux comptes.....	75
	B) Communication tardive des comptes au commissaire aux comptes.....	75
	C) Communication des comptes et du rapport de gestion aux associés ou actionnaires.....	76
	D) Présentation des comptes, du rapport de gestion et, le cas échéant, du rapport sur le gouvernement d'entreprise à l'assemblée.....	77
	E) Sanctions pénales.....	78
	F) Nullités	80
2.25.2	Non-communication au commissaire aux comptes des éléments nécessaires à l'émission de son rapport dans les délais prévus par la loi.....	82
	A) Démarche générale du commissaire aux comptes	82
	B) Attitude du commissaire aux comptes concernant l'établissement de son rapport.....	83
	C) Révélation des faits délictueux.....	85
2.25.3	Difficultés d'obtention des documents nécessaires à l'émission du rapport : exemples de communication	86
	A) Exemple 1 - Rapport dit « de carence » en cas de convocation du commissaire aux comptes à l'assemblée générale annuelle d'une SA, SARL ou SAS qui aurait statutairement prévu un délai de présentation des rapports du commissaire aux comptes aux associés - absence de communication des comptes annuels, du rapport de gestion et, le cas échéant, du rapport sur le gouvernement d'entreprise au commissaire aux comptes.....	86
	B) Exemple 2 - Rapport en cas de convocation du commissaire aux comptes à l'assemblée générale annuelle d'une SA, SAS, SARL dont il a obtenu les comptes, mais ni le rapport de gestion et, le cas échéant, ni le rapport sur le gouvernement d'entreprise.....	87
	C) Exemple 3 - Exemple de rapport en cas d'obtention des comptes, du rapport de gestion et, le cas échéant, du rapport sur le gouvernement d'entreprise postérieurement à l'émission d'un rapport de carence.....	88
	D) Exemple 4 - Exemple de rapport complémentaire (sans observation) en cas d'obtention, avant la réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes, du rapport de gestion et, le cas échéant, du rapport sur le gouvernement d'entreprise.....	89
3.	OPINION	91
3.1	CONTENU.....	91
3.2	EXPRESSION DE L'OPINION	92

3.21	Différentes natures d'opinion.....	92
3.22	Formule d'expression de l'opinion.....	93
3.22.1	Principes.....	93
3.22.2	Cas particulier des micro-entreprises.....	93
3.23	Certification sans réserve.....	94
3.23.1	Comptes annuels entités Non EIP.....	95
3.23.2	Comptes annuels entités EIP.....	95
3.23.3	Comptes consolidés entités Non EIP.....	96
3.23.4	Comptes consolidés entités EIP.....	96
3.3	CERTIFICATION AVEC RÉSERVE(S).....	96
3.31	Réserve pour désaccord.....	97
3.32	Réserve pour limitation.....	97
3.4	REFUS DE CERTIFIER.....	98
3.5	IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER.....	99
3.51	Impossibilité de certifier pour limitation.....	99
3.52	Impossibilité de certifier en raison de multiples incertitudes.....	99
3.53	Exemple de formulation.....	99
4.	FONDEMENT DE L'OPINION.....	101
4.1	CONTENU.....	101
4.2	SITUATIONS CONDUISANT À LA RÉSERVE, AU REFUS OU À L'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER.....	101
4.21	Désaccords.....	101
4.22	Limitations.....	103
4.23	Multiples incertitudes.....	104
4.24	Lien entre l'expression de l'opinion et l'obligation de révélation de faits délictueux.....	105
4.25	Information de l'AMF et des autres autorités de contrôle.....	106
4.3	MOTIVATION DE LA RÉSERVE, DU REFUS OU DE L'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER.....	107
4.31	Réserve.....	107
4.31.1	Pour désaccord.....	107
4.31.2	Pour limitation.....	107
4.32	Refus de certifier.....	108
4.33	Impossibilité de certifier.....	108
4.4	SUIVI DE LA RÉSERVE, DU REFUS OU DE L'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER DE L'EXERCICE PRÉCÉDENT.....	109
4.41	Principe.....	109
4.42	Situations possibles.....	109
4.43	Position du commissaire aux comptes.....	110
4.43.1	Réserve pour désaccord ou refus de certifier.....	110
	A) Le ou les motifs de désaccord ayant conduit le commissaire aux comptes à formuler une réserve ou un refus de certifier dans le rapport de l'exercice précédent subsiste(nt) et continue(nt) d'affecter les comptes de l'exercice.....	110
	B) Le ou les motifs de désaccord ayant conduit le commissaire aux comptes à formuler une réserve ou un refus de certifier dans le rapport de l'exercice précédent ne subsiste(nt) plus dans les comptes de l'exercice, les anomalies précédemment constatées ayant été corrigées ou ayant disparu.....	110
4.43.2	Réserve ou impossibilité de certifier pour limitation à l'étendue des travaux.....	112

A)	<i>La limitation à l'étendue des travaux portant sur les comptes de l'exercice précédent subsiste sur les comptes de l'exercice</i>	<i>112</i>
B)	<i>La limitation à l'étendue des travaux portant sur les comptes de l'exercice précédent ne subsiste plus mais les travaux réalisés ont fait apparaître un impact significatif sur les soldes d'ouverture et, le cas échéant, sur le résultat de l'exercice</i>	<i>112</i>
C)	<i>La limitation à l'étendue des travaux portant sur les comptes de l'exercice précédent n'existe plus sur les comptes de l'exercice et les travaux réalisés ont permis de s'assurer que les soldes d'ouverture ne comportaient pas d'anomalies significatives.....</i>	<i>112</i>
4.43.3	<i>Impossibilité de certifier en raison de multiples incertitudes</i>	<i>114</i>
A)	<i>Les multiples incertitudes ayant conduit à une impossibilité de certifier les comptes de l'exercice précédent continuent d'exister à la fin de l'exercice.....</i>	<i>114</i>
B)	<i>Les multiples incertitudes ayant conduit à une impossibilité de certifier n'existent plus à la fin de l'exercice car elles se sont dénouées au cours de l'exercice.</i>	<i>114</i>
4.5	RÉFÉRENTIEL D'AUDIT	116
4.6	INDÉPENDANCE	116
4.61	Dans les personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public	118
4.62	Dans les entités d'intérêt public	118
5.	INCERTITUDE SIGNIFICATIVE LIÉE À DES ÉVÉNEMENTS OU À DES CIRCONSTANCES SUSCEPTIBLES DE METTRE EN CAUSE LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION	120
5.1	CONTENU.....	120
5.2	INCERTITUDE SIGNIFICATIVE LIÉE À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION	120
5.21	Définition	120
5.22	Traitement dans le rapport.....	120
5.3	CONTINUITÉ D'EXPLOITATION DÉFINITIVEMENT COMPROMISE.....	123
5.4	LIEN AVEC LA PROCÉDURE D'ALERTE.....	123
6.	OBSERVATIONS	125
6.1	CONTENU.....	125
6.2	NATURE DES OBSERVATIONS	125
6.3	LIEN AVEC L'OPINION	126
6.4	LIEN AVEC LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS	126
6.5	PRÉCAUTIONS À PRENDRE	126
6.6	PLACE ET FORMULATION DES OBSERVATIONS.....	127
6.61	Place	127
6.62	Formulation.....	127
6.7	CAS PARTICULIER DES INCERTITUDES AUTRES QUE LES INCERTITUDES SIGNIFICATIVES LIÉES À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION.....	127
6.71	Définition de l'incertitude	128
6.72	Distinction entre incertitudes, limitations à l'étendue des travaux et désaccords.....	128

6.72.1	<i>Distinction entre incertitude et limitation à l'étendue des travaux.....</i>	129
6.72.2	<i>Distinction entre incertitude et désaccord.....</i>	129
	<i>A) Information absente ou non pertinente</i>	129
	<i>B) Distinction entre incertitude et désaccord sur des estimations comptables.....</i>	129
6.73	Position du commissaire aux comptes.....	129
6.74	Schéma résumant le traitement des incertitudes dans le rapport	131
6.8	CAS PARTICULIER DES CHANGEMENTS COMPTABLES	132
6.81	Changements de méthodes comptables	132
6.81.1	Dispositions des référentiels comptables.....	132
	<i>A) Référentiel IFRS.....</i>	132
	<i>B) Règles françaises</i>	133
6.81.2	Incidences sur le rapport.....	133
6.82	Changements d'estimations.....	135
6.82.1	Définition.....	135
6.82.2	Incidence sur le rapport	136
6.83	Corrections d'erreurs.....	138
6.83.1	Définition.....	138
6.83.2	Incidence sur le rapport	138
6.84	Changements d'options fiscales	140
7.	JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS	141
7.1	CONTENU.....	141
7.2	CHAMP D'APPLICATION	142
7.3	FINALITÉ DE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS ET OBJET DES NEP 701 ET 702.....	143
7.4	CONCEPT DE JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS.....	143
7.41	Dans les personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public.....	144
7.42	Dans les entités d'intérêt public	144
7.43	Dispositions relatives au concept de justification des appréciations communes aux deux NEP ...	144
7.5	DÉTERMINATION DES APPRÉCIATIONS.....	145
7.51	Dans les personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public.....	145
7.52	Dans les entités d'intérêt public	146
7.6	FORMULATION DE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS	149
7.61	Introduction.....	149
7.62	Formulation de la justification des appréciations dans les personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public	150
7.62.1	Contenu de la formulation.....	150
7.62.2	Possibilité d'une formulation de justification des appréciations moins développée	151
7.63	Formulation de la justification des appréciations dans les entités d'intérêt public.....	152
7.63.1	Description de chacun des points clés de l'audit.....	152
7.63.2	Description de la réponse du commissaire aux comptes pour chacun des risques décrits.....	153
7.63.3	Principales « observations » relatives aux risques décrits.....	153
7.63.4	Consignes de rédaction	154
7.64	Circonstances dans lesquelles un point clé de l'audit ou une appréciation n'est pas communiqué dans le rapport	154
7.65	Forme et contenu de la partie du rapport relative à la justification des appréciations dans certaines circonstances	155

7.7	LIEN ENTRE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS ET LES OBSERVATIONS	156
7.8	LIEN ENTRE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS ET LES INCERTITUDES LIÉES À DES ÉVÉNEMENTS OU CIRCONSTANCES SUSCEPTIBLES DE METTRE EN CAUSE LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION.....	157
7.9	PRÉCISIONS CONCERNANT LA CERTIFICATION AVEC RÉSERVE, LE REFUS OU L'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER.....	158
7.91	Certification avec réserve.....	159
7.92	Refus de certifier	159
7.93	Impossibilité de certifier.....	160
7.10	DOCUMENTATION DE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS	160
8.	VÉRIFICATIONS SPÉCIFIQUES	162
9.	AUTRES VÉRIFICATIONS OU INFORMATIONS PRÉVUES PAR LES TEXTES LÉGAUX ET RÉGLEMENTAIRES	163
9.1	CAS GÉNÉRAL.....	163
9.2	ENTITÉS EIP.....	163
9.3	IRRÉGULARITÉS RELATIVES À DES INFORMATIONS REQUISES DANS L'ANNEXE PAR DES TEXTES AUTRES QUE LE RÉFÉRENTIEL COMPTABLE.....	166
10.	RAPPEL DES RESPONSABILITÉS	167
10.1	RAPPEL DES RESPONSABILITÉS DES ORGANES MENTIONNÉS À L'ARTICLE L.823-16 DU CODE DE COMMERCE, RELATIVES AUX COMPTES	167
10.2	RAPPEL DES RESPONSABILITÉS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES RELATIVES À L'AUDIT DES COMPTES.....	167
11.	FORME ET COMMUNICATION DES RAPPORTS	169
11.1	RÈGLES DE FORME.....	169
11.11	Forme écrite des rapports	169
11.12	Langue de rédaction du rapport.....	169
11.13	Date des rapports.....	171
11.13.1	Principe	171
11.13.2	Date de « fin des travaux de contrôle »	171
11.13.3	Événements postérieurs à la clôture de l'exercice	172
11.13.4	Cas particuliers des établissements publics nationaux.....	172
11.14	Signature des rapports	173
11.14.1	Principe	173
11.14.2	Cas d'une société de commissaires aux comptes.....	173
11.14.3	Responsabilité du signataire.....	174
11.14.4	Situations pratiques	174
	A) Le commissaire aux comptes est une personne physique, associée ou non d'un cabinet... 174	
	B) Le commissaire aux comptes est une personne morale.....	175
11.14.5	Cas particulier de cosignature du rapport de certification par un auditeur contractuel.....	175
11.14.6	Comptes destinés à être publiés à l'étranger : utilisation d'un modèle de rapport étranger..	175
11.14.7	Situations particulières concernant le commissaire aux comptes suppléant.....	176
	A) Rappels.....	176
	B) Situation d'empêchement du commissaire aux comptes titulaire.....	176

	<i>C) Situation où les fonctions de titulaire et de suppléant sont exercées par une société de commissaires aux comptes et par un de ses associés.....</i>	<i>177</i>
11.14.8	<i>Cas particulier des sociétés de commissaires aux comptes de forme EURL.....</i>	<i>177</i>
11.15	<i>Intitulé des rapports.....</i>	<i>178</i>
11.2	COMMUNICATION AVEC LES ORGANES MENTIONNÉS À L'ARTICLE L.823-16 DU CODE DE COMMERCE.....	178
11.3	COMMUNICATION AVEC L'AMF ET L'ACPR	179
11.4	COMMUNICATION DES RAPPORTS	179
11.41	Dépôt des rapports au siège social	179
11.42	Présentation des rapports à l'organe appelé à statuer sur les comptes.....	180
11.43	Cas particulier des SAS.....	180
11.44	Cas particulier des sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé 181	
11.45	Défaut de présentation à l'assemblée générale du rapport du commissaire aux comptes	182
11.46	Désaccord entre les co-commissaires aux comptes	182
11.5	RAPPORT COMPLÉMENTAIRE AU COMITÉ D'AUDIT	183
11.6	DÉLIBÉRATION DE L'ORGANE APPELÉ À STATUER SUR LES COMPTES.....	183
11.7	REFUS D'APPROBATION DES COMPTES PAR L'ORGANE DÉLIBÉRANT.....	184
11.71	Principe	184
11.72	Attitude du commissaire aux comptes au titre de l'exercice N	184
11.73	Attitude du commissaire aux comptes au titre de l'exercice N+1	184
11.74	Modification des comptes par l'organe délibérant ou à sa demande.....	185
11.74.1	Rapport initial avec réserve.....	186
11.74.2	Rapport initial sans réserve.....	187
11.8	MODIFICATION DES COMPTES APRÈS LA TENUE DE LA RÉUNION DE L'ORGANE DÉLIBÉRANT....	187
11.81	Modification des comptes postérieure à leur publication	187
11.82	Modification des comptes antérieure à leur publication.....	188
11.9	APPROBATION DES COMPTES DE DEUX EXERCICES PAR UNE MÊME ASSEMBLÉE GÉNÉRALE.....	189
11.91	Contexte	189
11.92	Incidence sur l'arrêté des comptes de l'exercice N+1	189
11.93	Attitude du commissaire aux comptes au titre de l'exercice N+1	189
11.10	DÉPÔT AU GREFFE DES RAPPORTS.....	189
11.101	L'obligation légale et réglementaire.....	189
11.101.1	Dépôt par la société.....	189
11.101.2	Dépôt par le commissaire aux comptes	190
11.102	Le rôle du commissaire aux comptes	190
11.102.1	Respect de l'obligation de dépôt au greffe	190
11.102.2	Absence de dépôt au greffe	191
11.11	PUBLICATIONS LÉGALES DES COMPTES POUR CERTAINES ENTITÉS.....	192
11.111	Rapport financier annuel	192
11.111.1	Rappel des textes	192

11.111.2	Tableau récapitulatif des obligations relatives au rapport financier annuel	194
11.112	Publication au BALO	194
11.113	Document d'enregistrement universel.....	195
11.113.1	Dépôt du document d'enregistrement universel au greffe du tribunal de commerce	195
11.113.2	Document d'enregistrement universel faisant office de rapport financier annuel	196
11.114	Publicité au Journal Officiel.....	196
12.	ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES À L'OPINION ET À SON FONDEMENT	197
12.1	DÉSACCORDS	198
12.11	Désaccords sur les règles et principes comptables (application ou mise en œuvre).....	198
12.11.1	Absence de dépréciation des stocks à rotation lente (réserve pour désaccord)	198
12.11.2	Activation inappropriée de coûts de développement (refus).....	200
12.12	Anomalies constatées dans l'annexe.....	203
12.12.1	Rappel des règles.....	203
12.12.2	Exemples de situations.....	205
	A) Absence d'annexe (refus)	205
	B) Annexe insuffisante (réserve).....	207
	C) Absence d'informations significatives (réserve)	210
12.2	LIMITATIONS.....	212
12.21	Limitations imposées par les circonstances.....	212
12.21.1	Stocks d'ouverture (réserve pour limitation)	212
12.21.2	Moyens insuffisants (réserve pour limitation)	215
12.21.3	Absence d'éléments justificatifs (réserve pour limitation)	218
12.22	Limitations imposées par les dirigeants	221
12.22.1	Confirmation des tiers (réserve).....	221
12.22.2	Observation physique (impossibilité de certifier).....	224
12.23	Insuffisance du contrôle interne	226
12.23.1	Absence de procédures afférentes aux créances d'un secteur (réserve).....	226
12.23.2	Insuffisances de procédures ventes, clients et effets à recevoir (impossibilité de certifier).....	229
12.3	INCERTITUDES.....	231
12.31	Litige avec un client (paragraphe d'observation).....	231
12.32	Procès multiples (impossibilité de certifier).....	234
12.4	EXEMPLES DE FORMULATION DANS LE RAPPORT D'UN SUIVI DE RÉSERVE, DE REFUS DE CERTIFIER OU D'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER	237
12.41	Désaccord sur les principes et méthodes comptables	237
12.41.1	L'anomalie subsiste	237
12.41.2	L'anomalie n'existe plus mais aucune information ne figure dans l'annexe.....	237
12.41.3	L'anomalie n'existe plus et une information pertinente est donnée dans l'annexe	238
12.42	Limitation	238
12.42.1	La limitation subsiste.....	238
12.42.2	La limitation ne subsiste plus mais sa disparition révèle un impact significatif sur les soldes d'ouverture	238
	A) Premier cas : l'information est donnée de manière pertinente dans l'annexe.....	238
	B) Deuxième cas : l'annexe ne donne aucune information.....	239
12.43	Impossibilité de certifier en raison de multiples incertitudes	240
12.43.1	Les incertitudes subsistent	240
12.43.2	Les incertitudes sont levées	240
12.5	OPINIONS DIFFÉRENTES ENTRE LES CO-COMMISSAIRES AUX COMPTES	240

12.6	COMPTES SOUMIS À L'ASSEMBLÉE SANS DÉSIGNATION NI RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES - RAPPORT DE RÉGULARISATION	243
13. ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION		
		247
13.1	CONTINUITÉ D'EXPLOITATION INCERTAINE – INFORMATION APPROPRIÉE EN ANNEXE (PARTIE RELATIVE À L'INCERTITUDE SIGNIFICATIVE SUR LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION).....	247
13.2	CONTINUITÉ D'EXPLOITATION INCERTAINE – INFORMATION NON DONNÉE EN ANNEXE (RÉSERVE POUR DÉSACCORD)	250
13.3	CONTINUITÉ D'EXPLOITATION INCERTAINE – MULTIPLES INCERTITUDES (IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER)	253
13.4	CONTINUITÉ D'EXPLOITATION DÉFINITIVEMENT COMPROMISE – COMPTES ÉTABLIS EN VALEURS LIQUIDATIVES (OBSERVATION)	255
13.5	CONTINUITÉ D'EXPLOITATION DÉFINITIVEMENT COMPROMISE – COMPTES NON ÉTABLIS EN VALEURS LIQUIDATIVES (REFUS POUR DÉSACCORD)	258
14. ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES À LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS DANS LES RAPPORTS SUR LES COMPTES DES PERSONNES ET ENTITÉS QUI NE SONT PAS D'INTÉRÊT PUBLIC		
		261
14.1	OPTIONS RETENUES PAR LA DIRECTION DANS LE CHOIX DES MÉTHODES COMPTABLES OU DANS LEURS MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE	262
14.11	Comptes annuels	262
14.11.1	Principes de comptabilisation des frais de développement	262
	A) Exposé de la situation	262
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations	262
14.11.2	Situation complexe liée à un apport partiel d'actif	263
	A) Exposé de la situation	263
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations	263
14.12	Comptes consolidés établis selon le règlement ANC n°2020-01 – Principe de reconnaissance du revenu dans un groupe de communication	264
	A) Exposé de la situation	264
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations	264
14.13	Comptes consolidés établis selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne – Absence de norme ou d'interprétation spécifique	265
14.2	ESTIMATIONS COMPTABLES IMPORTANTES.....	266
14.21	Comptes annuels	266
14.21.1	Provisions	266
	A) Exposé de la situation	266
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations	267
14.21.2	Résultats à terminaison des contrats à long terme	269
	A) Exposé de la situation	269
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations	269
14.21.3	Dépréciation des titres de participation	270
	A) Exposé de la situation	270
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations	270
14.21.4	Dépréciation des stocks	271
	A) Exposé de la situation	271
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations	271
14.21.5	Dépréciation des créances clients	272

	A) Exposé de la situation	272
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations	272
14.22	Comptes consolidés établis selon le règlement ANC n°2020-01	273
14.22.1	Dépréciation des écarts d'acquisition	273
	A) Exposé de la situation	273
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations	273
14.22.2	Engagements de retraite (en cas d'application de la méthode de référence)	274
	A) Exposé de la situation	274
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations	274
14.23	Comptes consolidés établis selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne	275
	A) Exposé de la situation	275
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations	275
14.3	PRÉSENTATION D'ENSEMBLE DES COMPTES ANNUELS ET CONSOLIDÉS EN CAS D'INCERTITUDE RELATIVE À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION NON JUGÉE SIGNIFICATIVE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES.....	276
	A) Exposé de la situation	277
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations	277
14.4	JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS EN CAS D'INCERTITUDE SIGNIFICATIVE LIÉE À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION.....	278
	A) Exposé de la situation	278
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations	278
14.5	PRÉSENTATION D'ENSEMBLE DES COMPTES ANNUELS ET CONSOLIDÉS EN CAS DE CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES.....	278
14.51	Comptes annuels	279
14.51.1	Changement volontaire de méthode comptable – Engagements de retraite et avantages similaires	279
	A) Exposé de la situation	279
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations	279
14.51.2	Changement de méthodes comptables faisant suite à un changement de réglementation comptable	279
	A) Exposé de la situation	279
	B) Exemple de formulation - Justification des appréciations	279
14.52	Comptes consolidés établis selon le règlement ANC n°2020-01	280
14.6	JUSTIFICATION MOINS DÉVELOPPÉE DES APPRÉCIATIONS EFFECTUÉES PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES.....	280
14.7	EXEMPLE DE RÉDACTION EN CAS DE CERTIFICATION AVEC RÉSERVE.....	281
14.71	Cas où d'autres points que ceux ayant conduit le commissaire aux comptes à émettre une réserve sont de nature à faire l'objet d'une justification	281
14.72	Cas où les autres appréciations n'appellent pas de justification développée.....	281
14.8	EXEMPLE DE RÉDACTION EN CAS DE REFUS DE CERTIFIER	282
14.9	EXEMPLE DE RÉDACTION EN CAS D'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER.....	282
15.	ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES À LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS DANS LES RAPPORTS SUR LES COMPTES DES ENTITÉS D'INTÉRÊT PUBLIC	283
16.	ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES AUX RESPONSABILITÉS	284

16.1	ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS CONCERNANT LES RESPONSABILITÉS DES ORGANES MENTIONNÉS À L'ARTICLE L.823-16 DU CODE DE COMMERCE, RELATIVES AUX COMPTES	284
16.11	Dans les rapports sur les comptes des personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public	284
16.11.1	<i>Comptes annuels.....</i>	284
16.11.2	<i>Comptes consolidés</i>	284
16.12	Dans les rapports sur les comptes des entités d'intérêt public (sociétés) et des sociétés de financement	285
16.12.1	<i>Comptes annuels.....</i>	285
16.12.2	<i>Comptes consolidés</i>	286
16.2	ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS CONCERNANT LES RESPONSABILITÉS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES RELATIVES À L'AUDIT DES COMPTES	287
16.21	Dans les rapports sur les comptes des personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public	287
16.21.1	<i>Comptes annuels.....</i>	287
	<i>A) En cas de certification, de réserve ou de refus de certifier.....</i>	287
	<i>B) En cas d'impossibilité de certifier.....</i>	288
16.21.2	<i>Comptes consolidés</i>	288
	<i>A) En cas de certification, de réserve ou de refus de certifier</i>	288
	<i>B) En cas d'impossibilité de certifier.....</i>	290
16.22	Dans les rapports sur les comptes des entités d'intérêt public (sociétés)	290
16.22.1	<i>Comptes annuels.....</i>	290
	<i>A) En cas de certification, de réserve ou de refus de certifier.....</i>	290
	<i>B) En cas d'impossibilité de certifier.....</i>	292
16.22.2	<i>Comptes consolidés</i>	293
	<i>A) En cas de certification, de réserve ou de refus de certifier.....</i>	293
	<i>B) En cas d'impossibilité de certifier.....</i>	296
16.3	INCIDENCES SUR LA RÉDACTION DU RAPPORT DE L'EXISTENCE OU NON D'UN COMITÉ D'AUDIT	297

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

Les dispositions légales et réglementaires qui fixent le cadre général de la mission du commissaire aux comptes figurent à la section II du chapitre III du titre II du livre VIII du code de commerce.

Cette mission s'articule principalement autour de :

- la certification des comptes annuels et, le cas échéant, consolidés, assortie d'une justification des appréciations (article L.823-9 du code de commerce) ;
- la vérification de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels et, le cas échéant, consolidés des informations sur la situation financière et les comptes données dans le rapport de gestion¹ et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes (article L.823-10 du code de commerce) et l'attestation, pour certaines sociétés, des informations relatives aux délais de paiement (article L.441-14 du code de commerce) ;
- l'attestation, pour certaines entités, de l'existence de la déclaration de performance extra-financière (article L.823-10 du code de commerce) ;
- l'attestation, pour certaines sociétés, de l'existence, l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social (article L.823-10 du code de commerce) et de l'existence des informations requises par les articles L.225-37-4, L.22-10-10 et L.22-10-9 du code de commerce (articles L.225-235 ou L.226-10-1 ou L.22-10-71 ou L.22-10-78 du code de commerce)² ;
- la vérification, pour les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, des informations sur les éléments susceptibles d'avoir une incidence en cas d'offre publique d'achat ou d'échange, avec les documents dont elles sont issues (articles L.22-10-71 ou L.22-10-78 du code de commerce) ;
- la vérification, pour les sociétés concernées par l'obligation d'établir un rapport financier annuel, du respect, dans la présentation des comptes destinés à être inclus (ou inclus) dans ce rapport financier annuel, du format d'information électronique unique défini par le règlement européen délégué n° 2019/815 du 17 décembre 2018 (article R.823-7 du code de commerce) ;
- la vérification du respect de l'égalité entre les actionnaires ou les associés (article L.823-11 du code de commerce) ;

¹ Le cas échéant : dans le rapport sur la gestion du groupe en cas de document séparé.

² Recodification à la suite de l'ordonnance n°2020-1142 du 16 septembre 2020 portant création, au sein du code de commerce, d'un chapitre spécifique aux sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou sur un système multilatéral de négociation : SA non cotées : article L.225-235 (après prise en compte de la correction, à l'article L.225-235, d'une erreur de plume de l'ordonnance n° 2020-1142 du 16 septembre 2020 prévue par l'article 8 du projet de loi n°3726 de ratification de ladite ordonnance, signalée en avant-propos) / SCA non cotées : article L.226-10-1 / SA cotées : article L.22-10-71 / SCA cotées : article L.22-10-78.

- le signalement à l’assemblée générale ou organe compétent des irrégularités et inexactitudes relevées par le commissaire aux comptes au cours de l’accomplissement de sa mission, la révélation au procureur de la République des faits délictueux dont il a eu connaissance ainsi que la mise en œuvre des obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme ou encore des obligations relatives aux irrégularités visées à l’article 7 du règlement (UE) n°537-2014 (article L.823-12 du code de commerce).

D’autre part, le code de commerce impose aux commissaires aux comptes de donner certaines informations et d’effectuer un certain nombre de vérifications spécifiques relatives, par exemple, aux prises de participation et de contrôle ou à l’identité des détenteurs du capital ou des droits de vote.

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

Les normes d’exercice professionnel relatives :

- aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés (NEP 700) ;
- à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d’intérêt public (NEP 701) ;
- à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d’intérêt public (NEP 702) ;
- à la continuité d’exploitation (NEP 570) ;
- aux diligences du commissaire aux comptes relatifs au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d’entreprise adressés aux membres de l’organe appelé à statuer sur les comptes (NEP 9510) ;
- aux diligences du commissaire aux comptes relatives aux comptes annuels et consolidés présentés selon le format d’information électronique unique européen (NEP 9520) ;

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

La présente note d’information a pour objectifs :

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

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

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

Termes	Signification
« Les rapports »	Rapport sur les comptes annuels et rapport sur les comptes consolidés ou combinés
« Comptes »	Comptes annuels et / ou comptes consolidés ou combinés
« L'entité »	Personnes et entités concernées par les dispositions de l'article L.820-1 du code de commerce
« Entités d'intérêt public » ou « EIP »	Personnes et entités visées à l'article L.820-1 III du code de commerce
« ESEF »	European Single Electronic Format / Format d'information électronique unique européen.
« Le commissaire aux comptes »	Organe de contrôle légal de l'entité, qu'il s'agisse d'une personne physique, d'une personne morale ou encore de plusieurs personnes
« L'annexe »	« L'annexe », telle que définie par le code de commerce et les règlements de l'Autorité des Normes Comptables (ANC), lorsque les comptes sont établis selon le référentiel comptable français ou « les notes aux états financiers » pour des comptes consolidés établis selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne
« SACC »	Services autres que la certification des comptes

Ne sont pas abordés dans la présente note d'information :

- l'adaptation ponctuelle des exemples de rapport sur les comptes dans le contexte de la crise mondiale liée à la pandémie de Covid-19, qui a fait l'objet d'un communiqué de la CNCC publié en janvier 2021 ;
- les modalités d'établissement des rapports sur les comptes dans le cadre de la NEP 911 - Mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices prévue à l'article L. 823-12-1 du code de commerce et de la NEP 912 - Mission du commissaire aux comptes nommé pour six exercices dans des petites entreprises³. En effet, ces deux NEP renvoient à la NEP 700 - Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés en ce qui concerne l'expression de l'opinion du commissaire aux comptes et le contenu du rapport sur les comptes. Des exemples de rapports sur les comptes établis en application de ces deux NEP sont cependant disponibles sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI ;

³ Pour de plus amples informations sur ces deux missions, se référer au « Vademecum pour les commissaires aux comptes - Les deux missions légales du CAC dans les sociétés commerciales qui sont des petites entreprises – Après la loi PACTE » d'octobre 2019, disponible sur le site de la CNCC dans la partie documentaire intitulée Sidoni.

- les rapports établis par le commissaire aux comptes pour rendre compte de certaines interventions spécifiques, qu’il s’agisse de rapports périodiques ou établis à l’occasion d’une opération ou d’un événement spécifique, ni les rapports ou attestations établis dans le cadre de services autres que la certification des comptes ;
- certaines spécificités juridiques et comptables relatives à des personnes ou entités qui ne sont pas des sociétés commerciales (associations, fondations, OPCVM, ...).

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

Par ailleurs, les exemples de rapport sur les comptes annuels et sur les comptes consolidés auxquels il est fait référence dans la présente note d’information ainsi que d’autres exemples sont disponibles sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI. Ils ne sont pas reproduits dans la présente note d’information.

Enfin, il est à noter que les textes légaux et réglementaires cités dans la note d’information correspondent à leur version en vigueur en date du 30 septembre 2021 (source « Légifrance »).

Ces textes ne prennent cependant pas toujours en compte certaines évolutions légales ou réglementaires pourtant intervenues avant cette date. Il s’agit notamment des NEP 700 et 9510, homologuées par arrêté du 1^{er} octobre 2018, qui n’intègrent pas les modifications introduites par :

- l’ordonnance n°2019-1234 du 27 novembre 2019 relative à la rémunération des mandataires sociaux des sociétés cotées ;
- l’ordonnance n°2019-359 du 24 avril 2019 portant refonte du titre IV du livre IV du code de commerce relatif à la transparence, aux pratiques restrictives de concurrence et aux autres pratiques prohibées ;
- l’ordonnance n°2020-1142 du 16 septembre 2020 portant création, au sein du code de commerce, d’un chapitre spécifique aux sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou sur un système multilatéral de négociation.

Les modifications introduites par ces textes portent notamment sur les articles du code de commerce concernant les vérifications spécifiques relatives aux délais de paiement et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d’entreprise.

Sauf précision contraire, les articles cités dans cette note d’information en appui des dispositions légales et réglementaires applicables sont issus du code de commerce.

Enfin, cette note d’information intègre la correction, à l’article L.225-235, d’une erreur de plume de l’ordonnance n° 2020-1142 du 16 septembre 2020 prévue par l’article 8 du projet de loi n°3726 de ratification de ladite ordonnance. L’exposé des motifs de ce projet de loi de ratification indique à ce titre : « *L’ordonnance a abrogé en totalité l’article L. 225-235 alors qu’une partie de ses dispositions concernaient toutes les sociétés anonymes, qu’elles soient cotées ou non cotées. Il y a donc lieu de rétablir ces dispositions. C’est l’objet de l’article 8 du présent projet de loi.* ». Ainsi, l’article 8 du projet de loi de ratification indique qu’« *Après l’article L. 225-234 du même code, il est rétabli un article L. 225-235 ainsi rédigé :*

« Art. L. 225-235. – Les commissaires aux comptes, s’il en existe, attestent dans un rapport joint au rapport mentionné au deuxième alinéa de l’article L. 225-100 de l’existence des autres informations requises par l’article L. 225-37-4. »

1. TEXTES DE BASE ET PRINCIPES D'ÉTABLISSEMENT DES RAPPORTS

1.1 TEXTES DE BASE

1.11 Code de commerce - Partie législative

A) Article L.820-1

« Nonobstant toute disposition contraire, les dispositions du présent titre sont applicables aux commissaires aux comptes dans l'exercice de leur activité professionnelle, quelle que soit la nature des missions ou des prestations qu'ils fournissent. Elles sont également applicables à ces personnes et entités, sous réserve des règles propres à celles-ci, quel que soit leur statut juridique.

II.- Pour l'application du présent titre, le terme : " entité " désigne notamment les fonds mentionnés aux articles L. 214-8, L. 214-24-34 et L. 214-169 du code monétaire et financier⁴.

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

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

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

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

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

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

6° Lorsque le total de leur bilan consolidé ou combiné excède un seuil fixé par décret⁵ :

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

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

⁴ C'est-à-dire les organismes de placement collectif mobilier (art. L.214-8 du code monétaire et financier), les fonds communs de placement (art. L.214-24-34 du code monétaire et financier) et les organismes de titrisation (art. L.214-169 du code monétaire et financier).

⁵ Article D.820-1 (cf. 1.12A)).

- c) *Les sociétés de groupe d'assurance au sens de l'article L. 322-1-2 du code des assurances ;*
 - d) *Les sociétés de groupe d'assurance mutuelle au sens de l'article L. 322-1-3 du code des assurances ;*
 - e) *Les unions mutualistes de groupe au sens de l'article L. 111-4-2 du code de la mutualité ;*
 - f) *Les sociétés de groupe assurantiel de protection sociale au sens de l'article L. 931-2-2 du code de la sécurité sociale.*
- 7° *Les fonds de retraite professionnelle supplémentaire mentionnés à l'article L. 381-1 du code des assurances ;*
- 8° *Les mutuelles ou unions de retraite professionnelle supplémentaire mentionnées à l'article L. 214-1 du code de la mutualité ;*
- 9° *Les institutions de retraite professionnelle supplémentaire mentionnées à l'article L. 942-1 du code de la sécurité sociale.»*

B) Article L.823-9

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

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

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

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

C) Article L.823-10

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

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

financière et les comptes annuels. Ils attestent spécialement l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social.

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

Lorsque la personne ou l'entité est soumise aux dispositions de l'article L. 225-102-1, les commissaires aux comptes attestent que les déclarations prévues par cet article figurent, selon le cas, dans le rapport de gestion ou dans le rapport sur la gestion du groupe. Les informations contenues dans ces déclarations ne font pas l'objet des vérifications prévues aux deux alinéas précédents. »

D) Article L.823-10-1

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

E) Article L.823-11

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

F) Article L.823-12

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

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

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

1.12 Code de commerce - Partie réglementaire

A) Article D.820-1

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

B) Article R.823-7

« Dans leur rapport à l'assemblée générale ordinaire, les commissaires aux comptes précisent, outre les mentions prévues à l'article R. 822-56⁶ :

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

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

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

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

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

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

Les commissaires aux comptes déclarent :

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

2° Soit assortir la certification de réserves ;

3° Soit refuser la certification des comptes ;

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

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

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

Les commissaires aux comptes font état de leurs observations sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion de l'exercice et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière de la société et de

⁶ Article R.822-56 : « Outre les mentions prévues à l'article R. 123-237, dans toutes les correspondances et tous les documents émanant de la société, la raison ou dénomination sociale est accompagnée de la désignation de société de commissaires aux comptes complétée par l'indication de sa forme juridique. ».

l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation ainsi que sur les comptes annuels et les comptes consolidés.

Ils attestent spécialement l'exactitude et la sincérité des informations mentionnées aux deux premiers alinéas de l'article L. 225-37-3 et aux cinquième et sixième alinéas du même article⁷.

Ils formulent leur conclusion sur le respect, dans la présentation des comptes inclus dans le rapport financier annuel mentionné au I de l'article L. 451-1-2 du code monétaire et financier, du format d'information électronique unique défini par le règlement européen délégué n° 2019/815 du 17 décembre 2018.

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

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

C) Article D.823-7-1

« Pour l'application du deuxième alinéa de l'article L.441-14⁸, les commissaires aux comptes attestent, dans le rapport mentionné à l'article R.823-7, de la sincérité des informations mentionnées à l'article D.441-6⁹ et de leur concordance avec les comptes annuels et présentent leurs observations, le cas échéant. »

D) Article R.823-8

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

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

⁷ Article L.225-37-3 abrogé et transféré à l'article L.22-10-9 (Ordonnance n°2020-1142 du 16 septembre 2020 portant création, au sein du code de commerce, d'un chapitre spécifique aux sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou sur un système multilatéral de négociation).

⁸ L'attestation du commissaire aux comptes portant sur les informations relatives aux délais de paiement.

⁹ Les informations relatives aux délais de paiement dans le rapport de gestion.

1.13 Code de commerce - Partie Arrêtés

A) Article A.823-26

La NEP 700 - *Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés* définit les principes relatifs à l'établissement par le commissaire aux comptes du rapport sur les comptes annuels et, le cas échéant, du rapport sur les comptes consolidés.

B) Article A.823-27

La NEP 701 - *Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public* définit les principes et précise leurs modalités d'application concernant l'obligation légale faite au commissaire aux comptes de justifier de ses appréciations dans son rapport sur les comptes des entités d'intérêt public.

La NEP 702 - *Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public* définit les principes et précise leurs modalités d'application concernant l'obligation légale faite au commissaire aux comptes de justifier de ses appréciations dans son rapport sur les comptes des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public.

C) Article A.823-18

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

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

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

D) Article A.823-29

La NEP 9510 - *Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes* définit les diligences du commissaire aux comptes relatives, d'une part, au rapport de gestion et aux autres documents sur la situation financière et les comptes et, d'autre part, aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise. Elle définit également l'incidence des éventuelles inexactitudes et irrégularités relevées ainsi que la forme et le contenu de la partie du rapport sur les comptes relative à ces diligences.

Seuls seront abordés dans la présente note d'information les aspects de la NEP 9510 relatifs à l'expression des conclusions des travaux du commissaire aux comptes¹⁰.

E) Article A. 823-26-1

La NEP 9520 - *Diligences du commissaire aux comptes relatives aux comptes annuels et consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen* définit :

- les diligences relatives aux comptes annuels et le cas échéant aux comptes consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen ;
- les incidences des éventuelles anomalies relevées ; et
- la forme et le contenu de la partie du rapport sur les comptes relative à ces diligences.

Seuls seront abordés dans la présente note d'information les aspects de la NEP 9520 relatifs à l'expression des conclusions des travaux du commissaire aux comptes¹¹.

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

A) Article 5

« Interdiction de fournir des services autres que d'audit »

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

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

et

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

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

a) les services fiscaux portant sur :

i) l'établissement des déclarations fiscales ;

ii) l'impôt sur les salaires ;

¹⁰ Pour plus de précisions sur les modalités d'application de la NEP 9510, se reporter à la note d'information de la CNCC NI XVIII – *Vérifications spécifiques* – décembre 2021.

¹¹ Pour plus de précisions sur les modalités d'application de la NEP 9520, se reporter à la note d'information de la CNCC NI XX – *Le commissaire aux comptes et la présentation des comptes annuels et consolidés selon le format d'information électronique unique européen* - avril 2021.

- iii) les droits de douane ;
- iv) l'identification des subventions publiques et des incitations fiscales, à moins qu'une assistance de la part du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit pour la fourniture de ces services ne soit requise par la loi ;
- v) l'assistance lors de contrôles fiscaux menés par les autorités fiscales, à moins qu'une assistance de la part du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit lors de ces contrôles ne soit requise par la loi ;
- vi) le calcul de l'impôt direct et indirect ainsi que de l'impôt différé ;
- vii) la fourniture de conseils fiscaux ;
- b) des services qui supposent d'être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité contrôlée ;
- c) la comptabilité et la préparation de registres comptables et d'états financiers ;
- d) les services de paie ;
- e) la conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en rapport avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière ou la conception et la mise en œuvre de systèmes techniques relatifs à l'information financière ;
- f) les services d'évaluation, notamment les évaluations réalisées en rapport avec les services actuariels ou les services d'aide en cas de litige ;
- g) les services juridiques ayant trait à :
 - i) la fourniture de conseils généraux ;
 - ii) la négociation au nom de l'entité contrôlée ; et
 - iii) l'exercice d'un rôle de défenseur dans le cadre de la résolution d'un litige ;
- h) les services liés à la fonction d'audit interne de l'entité contrôlée ;
- i) les services liés au financement, à la structure, ainsi qu'à l'allocation des capitaux et à la stratégie d'investissement de l'entité contrôlée, sauf en ce qui concerne la fourniture de services d'assurance en rapport avec les états financiers, telle que l'émission de lettres de confort en lien avec des prospectus émis par l'entité contrôlée ;
- j) la promotion, le commerce ou la souscription de parts de l'entité contrôlée ;
- k) les services de ressources humaines ayant trait :
 - i) aux membres de la direction en mesure d'exercer une influence significative sur l'élaboration des documents comptables ou des états financiers faisant l'objet du contrôle légal des comptes, dès lors que ces services englobent :
 - la recherche ou la sélection de candidats à ces fonctions, ou
 - la vérification des références des candidats à ces fonctions ;
 - ii) à la structuration du modèle organisationnel ; et
 - iii) au contrôle des coûts.

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

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

- a) ils n'ont pas d'effet direct ou ont un effet peu significatif, séparément ou dans leur ensemble, sur les états financiers contrôlés ;*
- b) l'appréciation de l'effet sur les états financiers contrôlés est documenté et expliqué de manière complète dans le rapport complémentaire destiné au comité d'audit, visé à l'article 11 ; et*
- c) les principes d'indépendance prévus dans la directive 2006/43/CE sont respectés par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit.*

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

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

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

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

Aux fins du présent paragraphe :

- a) le fait d'être associé au processus décisionnel de l'entité contrôlée et de fournir les services visés au paragraphe 1, deuxième alinéa, points b), c) et e), est toujours considéré comme*

une atteinte à cette indépendance qui ne peut être atténuée par des mesures de sauvegarde ;

- b) il est considéré que la prestation des services visés au paragraphe 1, deuxième alinéa, à l'exclusion des points b), c) et e), porte atteinte à cette indépendance et requiert dès lors des mesures visant à atténuer les risques causés par cette prestation de services. »*

B) Article 7

« Irrégularités

Sans préjudice de l'article 12 du présent règlement et de la directive 2005/60/CE, lorsque le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit qui effectue le contrôle légal des comptes d'une entité d'intérêt public soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner que des irrégularités, y compris des fraudes concernant les états financiers de l'entité contrôlée, peuvent être commises ou ont été commises, il en informe l'entité contrôlée et l'invite à enquêter sur l'affaire et à prendre des mesures appropriées pour traiter ces irrégularités et éviter qu'elles ne se répètent à l'avenir.

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

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

C) Article 10

« Rapport d'audit

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

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

- a) il indique qui ou quel organisme a désigné les contrôleurs légaux des comptes ou les cabinets d'audit ;*
- b) il indique la date de cette désignation et la durée totale de mission sans interruption, y compris les reconductions et les renouvellements précédents des contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit ;*
- c) il fournit, pour étayer l'avis d'audit, les éléments suivants :*

i) une description des risques jugés les plus importants d'anomalies significatives, y compris les risques d'anomalie significative due à une fraude ;

ii) une synthèse des réponses du contrôleur légal des comptes face à ces risques ; et

iii) le cas échéant, les principales observations relatives à ces risques.

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

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

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

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

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

1.2 PRINCIPES D'ÉTABLISSEMENT DES RAPPORTS

1.21 Contenu des rapports

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

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

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

« *Le commissaire aux comptes fournit, s'il s'agit d'une entité d'intérêt public, les autres informations prévues par l'article 10 du règlement (UE) no 537/2014. »*

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

En outre, le paragraphe 18 de la NEP 700 dispose :

« *Les rapports établis par le commissaire aux comptes mentionnent les informations prévues aux articles R. 822-56, R. 823-7, D. 823-7-1, L. 225-235¹² ou L. 226-10-1¹³ et L. 823-10 du code de commerce. (...)* ».

Selon le paragraphe 18 de la NEP 700 - *Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, le rapport comporte notamment¹⁴ :

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

Par ailleurs, outre les mentions prévues à l'article R.123-237, la raison ou dénomination sociale du commissaire aux comptes « personne morale » est accompagnée de la désignation de société de commissaires aux comptes, complétée par l'indication de sa forme juridique.

En revanche, l'indication de la CRCC d'inscription et du montant du capital social de la société de commissaires aux comptes ne sont pas des mentions obligatoires.

Le paragraphe 18 de la NEP 700 dispose également que les rapports comportent en outre :

« *Les parties distinctes suivantes, nettement individualisées :*

- *l'opinion, incluant :*
 - *l'origine de la désignation du commissaire aux comptes ;*
 - *l'identité de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ;*
 - *la nature des comptes, annuels ou consolidés, qui font l'objet du rapport et sont joints à ce dernier ;*
 - *la date de clôture et l'exercice auquel les comptes se rapportent ;*
 - *les règles et méthodes comptables appliquées pour établir les comptes ;*
- *le fondement de cette opinion, comprenant :*
 - *une sous-partie relative au référentiel d'audit incluant les normes d'exercice professionnel conformément auxquelles la mission a été accomplie ;*

¹² L'article L.225-235 est applicable aux SA non cotées (après prise en compte de la correction, à l'article L.225-235, d'une erreur de plume de l'ordonnance n° 2020-1142 du 16 septembre 2020 prévue par l'article 8 du projet de loi n°3726 de ratification de ladite ordonnance, signalée en avant-propos).

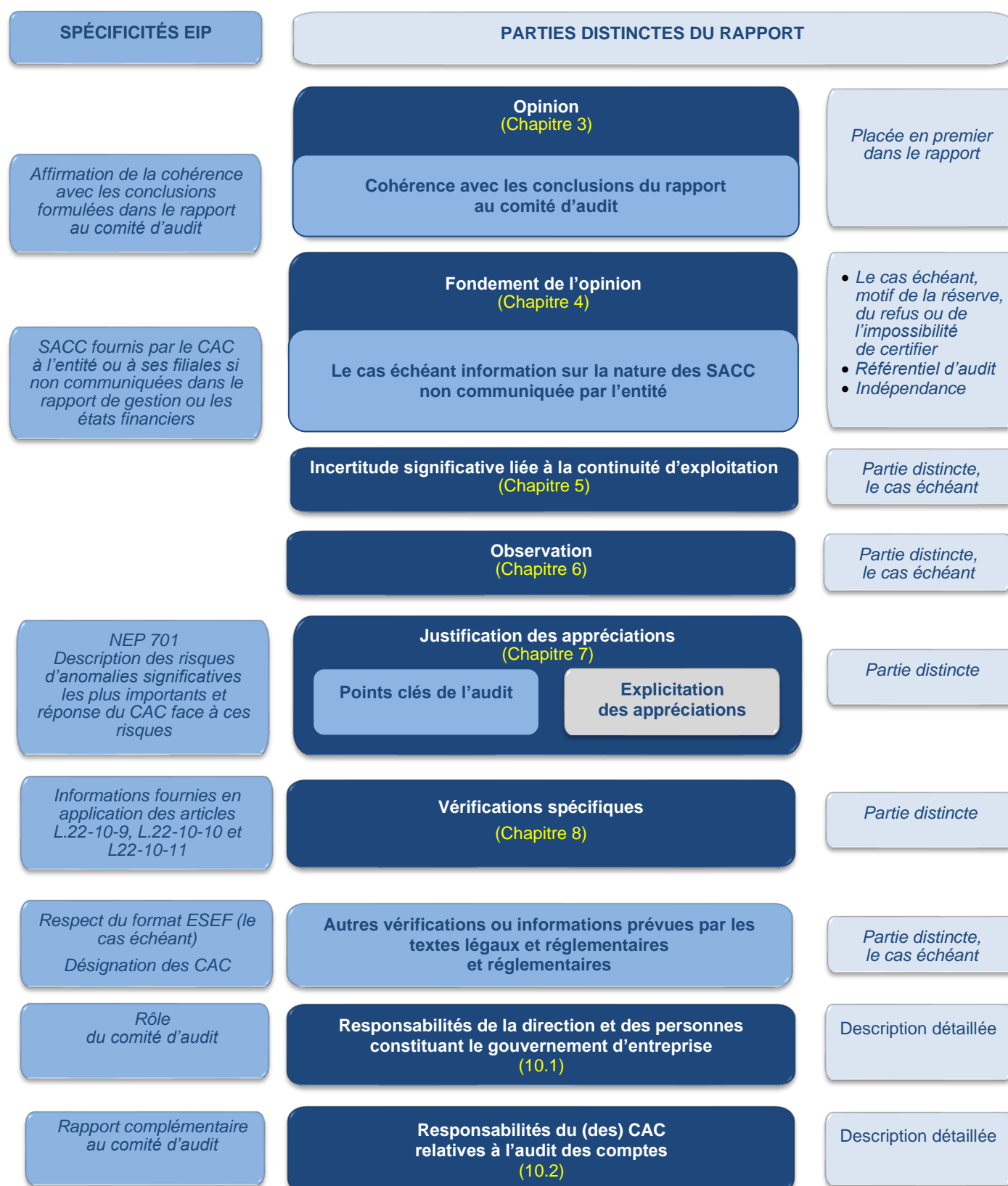
Les dispositions de l'article L.225-235 applicables aux SA dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ont été transférées par cette même ordonnance à l'article L.22-10-71.

¹³ Les dispositions de l'article L.226-10-1 applicables aux SCA dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ont été transférées à l'article L.22-10-78 (cf. ordonnance n°2020-1142 du 16 septembre 2020).

¹⁴ Le texte en italiques ci-dessous est repris du paragraphe 18 de la NEP 700.

- *une sous-partie attestant qu'il n'a pas été fourni de services autres que la certification des comptes interdits visés au code de déontologie et que le commissaire aux comptes est resté indépendant vis-à-vis de l'entité contrôlée au cours de sa mission ;*
- *le cas échéant, les motifs de la réserve, du refus ou de l'impossibilité de certifier les comptes ;*
- *le cas échéant, les incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation ;*
- *le cas échéant, les observations prévues par les textes légaux et réglementaires, ainsi que toute observation utile ;*
- *la justification des appréciations ;*
- *dans le cas d'un rapport sur les comptes annuels, la vérification du rapport de gestion, des autres documents sur la situation financière et les comptes et des informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes ;*
- *dans le cas d'un rapport sur les comptes consolidés, la vérification des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion ;*
- *le cas échéant, d'autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires ;*
- *le rappel des responsabilités des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce relatives aux comptes ;*
- *le rappel des responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes incluant l'étendue de la mission et une mention expliquant dans quelle mesure la certification des comptes a été considérée comme permettant de déceler les irrégularités, notamment la fraude ;(…) »*

1.22 Présentation synthétique de la structure des rapports



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

1.23.1 Personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public (exemple pour une SA Non EIP, comptes annuels, opinion sans réserve, vérifications spécifiques sans observation et sans irrégularité)

STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphe 18)	EXEMPLE DE TEXTE (SA Non EIP, comptes annuels, opinion sans réserve, vérifications spécifiques, sans observation et sans irrégularité)
18. (...) Le rapport est rédigé d'une manière claire et non ambiguë. Il comporte :	
a) Un titre qui indique qu'il s'agit d'un rapport de commissaire aux comptes ;	[Nom de la société] RAPPORT DU (DES) COMMISSAIRE(S) AUX COMPTES SUR LES COMPTES ANNUELS Exercice clos le...
b) L'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;	À l'assemblée générale de la société [X]
c) Les parties distinctes suivantes, nettement individualisées :	
<ul style="list-style-type: none"> • l'opinion, incluant : <ul style="list-style-type: none"> - l'origine de la désignation du commissaire aux comptes ; - l'identité de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ; - la nature des comptes, annuels ou consolidés, qui font l'objet du rapport et sont joints à ce dernier ; - la date de clôture et l'exercice auquel les comptes se rapportent ; - les règles et méthodes comptables appliquées pour établir les comptes ; 	<p>Opinion</p> <p>En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société [X] relatifs à l'exercice clos le ... [date de clôture de l'exercice], tels qu'ils sont joints au présent rapport.</p> <p>Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • le fondement de cette opinion, comprenant : <ul style="list-style-type: none"> - une sous-partie relative au référentiel d'audit incluant les normes d'exercice professionnel conformément auxquelles la mission a été accomplie ; - une sous-partie attestant qu'il n'a pas été fourni de services autres que la certification des comptes interdits visés au code de déontologie et que le commissaire aux comptes est resté indépendant vis-à-vis de l'entité contrôlée au cours de sa mission ; - le cas échéant, les motifs de la réserve, 	<p>Fondement de l'opinion</p> <p>Référentiel d'audit</p> <p>Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.</p> <p>Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du (des) commissaires aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.</p> <p>Indépendance</p> <p>Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du ... [date du début de l'exercice] à la date d'émission de notre rapport.</p>

STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphe 18)	EXEMPLE DE TEXTE (SA Non EIP, comptes annuels, opinion sans réserve, vérifications spécifiques, sans observation et sans irrégularité)
du refus ou de l'impossibilité de certifier les comptes ;	
<ul style="list-style-type: none"> le cas échéant, les incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation ; 	<p><i>[Le cas échéant]</i> Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation</p> <p>Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur l'incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation décrite dans la note XX de l'annexe des comptes annuels.</p>
<ul style="list-style-type: none"> le cas échéant, les observations prévues par les textes légaux et réglementaires, ainsi que toute observation utile ; 	<p><i>[Le cas échéant]</i> Observation</p> <p>Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur le point suivant exposé dans la note XX de l'annexe des comptes annuels concernant ... <i>[Exposer le point concerné]</i>.</p>
<ul style="list-style-type: none"> la justification des appréciations ; 	<p>Justification des appréciations</p> <p>En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, <i>[le cas échéant : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,]</i> nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.</p> <p>Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.</p> <p><i>[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702].</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> dans le cas d'un rapport sur les comptes annuels, la vérification du rapport de gestion, des autres documents sur la situation financière et les comptes et des informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes ; 	<p>Vérifications spécifiques</p> <p>Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.</p> <p>Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux ... <i>[membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes]</i></p> <p>Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du ... <i>[organe compétent]</i> et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux ... <i>[membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes]</i>.</p>

STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphe 18)	EXEMPLE DE TEXTE (SA Non EIP, comptes annuels, opinion sans réserve, vérifications spécifiques, sans observation et sans irrégularité)
	<p>Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-6 du code de commerce.</p> <p><i>[Le cas échéant] Déclaration de performance extra-financière</i></p> <p>Nous attestons que la déclaration de performance extra-financière prévue par l'article L.225-102-1 du code de commerce figure dans le rapport de gestion, étant précisé que, conformément aux dispositions de l'article L.823-10 de ce code, les informations contenues dans cette déclaration n'ont pas fait l'objet de notre part de vérifications de sincérité ou de concordance avec les comptes annuels <i>[le cas échéant : et doivent faire l'objet d'un rapport par un organisme tiers indépendant]</i>.</p> <p><i>Rapport sur le gouvernement d'entreprise [Informations relatives au gouvernement d'entreprise]</i></p> <p>Nous attestons de l'existence, dans le rapport du ... <i>[organe compétent]</i> sur le gouvernement d'entreprise <i>[ou dans la section du rapport de gestion du ... consacrée au gouvernement d'entreprise]</i>, des informations requises par l'article L.225-37-4 du code de commerce.</p> <p><i>Autres informations</i></p> <p>En application de la loi, nous nous sommes assuré(s) que les diverses informations relatives aux prises de participation et de contrôle <i>[le cas échéant : et à l'identité des détenteurs du capital ou des droits de vote] [le cas échéant : et aux participations réciproques]</i> vous ont été communiquées dans le rapport de gestion.</p>
<ul style="list-style-type: none"> le cas échéant, d'autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires ; 	<p><i>[Le cas échéant] Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> le rappel des responsabilités des organes mentionnés à l'article L.823-16 du code de commerce relatives aux comptes ; 	<p>Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels</p> <p>Il appartient à la direction d'établir des comptes annuels présentant une image fidèle conformément aux règles et principes comptables français ainsi que de mettre en place le contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.</p> <p>Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de présenter dans ces comptes, le cas échéant, les informations nécessaires relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer la convention comptable de continuité</p>

STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphe 18)	EXEMPLE DE TEXTE (SA Non EIP, comptes annuels, opinion sans réserve, vérifications spécifiques, sans observation et sans irrégularité)
	<p>d'exploitation, sauf s'il est prévu de liquider la société ou de cesser son activité.</p> <p>Les comptes annuels ont été arrêtés par ... [<i>organe compétent, par exemple : le conseil d'administration</i>].</p>
<ul style="list-style-type: none"> le rappel des responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes incluant l'étendue de la mission et une mention expliquant dans quelle mesure la certification des comptes a été considérée comme permettant de déceler les irrégularités, notamment la fraude ; 	<p>Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels</p> <p>Il nous appartient d'établir un rapport sur les comptes annuels. Notre objectif est d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, sans toutefois garantir qu'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel permet de systématiquement détecter toute anomalie significative. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes prennent en se fondant sur ceux-ci.</p> <p>Comme précisé par l'article L.823-10-1 du code de commerce, notre mission de certification des comptes ne consiste pas à garantir la viabilité ou la qualité de la gestion de votre société.</p> <p>Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel tout au long de cet audit. En outre :</p> <ul style="list-style-type: none"> il identifie et évalue les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définit et met en œuvre des procédures d'audit face à ces risques, et recueille des éléments qu'il estime suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ; il prend connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne ; il apprécie le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, ainsi que les informations les concernant fournies dans les comptes annuels ; il apprécie le caractère approprié de l'application par la direction de la convention comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments collectés, l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de

STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphe 18)	EXEMPLE DE TEXTE (SA Non EIP, comptes annuels, opinion sans réserve, vérifications spécifiques, sans observation et sans irrégularité)	
	<p>mettre en cause la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Cette appréciation s'appuie sur les éléments collectés jusqu'à la date de son rapport, étant toutefois rappelé que des circonstances ou événements ultérieurs pourraient mettre en cause la continuité d'exploitation. S'il conclut à l'existence d'une incertitude significative, il attire l'attention des lecteurs de son rapport sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas fournies ou ne sont pas pertinentes, il formule une certification avec réserve ou un refus de certifier ;</p> <ul style="list-style-type: none"> il apprécie la présentation d'ensemble des comptes annuels et évalue si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents de manière à en donner une image fidèle. 	
d) La date du rapport ;	<i>[Lieu, date et signature]</i>	
e) La signature du commissaire aux comptes, personne physique, ou, lorsque le mandat est confié à une société de commissaires aux comptes, de la personne mentionnée au premier alinéa de l'article L.822-9 du code de commerce.	<i>[Nom du cabinet A titulaire du mandat]</i> <i>[Nom de l'associé représentant le cabinet A]</i>	<i>[Nom du cabinet B titulaire du mandat]</i> <i>[Nom de l'associé représentant le cabinet B]</i>

1.23.2 Entités d'intérêt public (exemple pour une SA EIP, comptes annuels, opinion sans réserve, vérifications spécifiques sans observation et sans irrégularité)

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

STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphes 18 et 19)	EXEMPLE DE TEXTE (SA EIP, comptes annuels, opinion sans réserve, vérifications spécifiques sans observation et sans irrégularité)
NEP 700 § 18. (...) Le rapport est rédigé d'une manière claire et non ambiguë. Il comporte :	
a) Un titre qui indique qu'il s'agit d'un rapport de commissaire aux comptes ;	[Nom de la société] RAPPORT DU (DES) COMMISSAIRE(S) AUX COMPTES SUR LES COMPTES ANNUELS Exercice clos le...
b) L'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;	À l'assemblée générale de la société [X]
c) Les parties distinctes suivantes, nettement individualisées :	
<p>• L'opinion, incluant :</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'origine de la désignation du commissaire aux comptes ; - l'identité de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ; - la nature des comptes, annuels ou consolidés, qui font l'objet du rapport et sont joints à ce dernier ; - la date de clôture et l'exercice auquel les comptes se rapportent ; - les règles et méthodes comptables appliquées pour établir les comptes ; 	<p>Opinion</p> <p>En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société [X] relatifs à l'exercice clos le ... <i>[date de clôture de l'exercice]</i>, tels qu'ils sont joints au présent rapport.</p> <p>Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.</p>
<p>NEP 700 § 19. Le rapport sur les comptes d'entités d'intérêt public comporte en outre les autres informations suivantes, prévues par l'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014 :</p> <p>(...)</p> <p>- il confirme que l'opinion d'audit est cohérente avec le contenu du rapport complémentaire prévu au III de l'article L. 823-16 du code de commerce et destiné au comité spécialisé visé à l'article L. 823-19 du code de commerce. Hormis cette exigence, le rapport sur les comptes ne contient pas de références au rapport complémentaire destiné au comité spécialisé ;</p> <p>(...)</p>	<p>L'opinion formulée ci-dessus est cohérente avec le contenu de notre rapport au comité d'audit <i>[ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]</i>.</p>

STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphes 18 et 19)	EXEMPLE DE TEXTE (SA EIP, comptes annuels, opinion sans réserve, vérifications spécifiques sans observation et sans irrégularité)
<ul style="list-style-type: none"> • le fondement de cette opinion, comprenant : <ul style="list-style-type: none"> - une sous-partie relative au référentiel d'audit incluant les normes d'exercice professionnel conformément auxquelles la mission a été accomplie ; - une sous-partie attestant qu'il n'a pas été fourni de services autres que la certification des comptes interdits visés au code de déontologie et que le commissaire aux comptes est resté indépendant vis-à-vis de l'entité contrôlée au cours de sa mission ; <p>NEP 700 § 19. Le rapport sur les comptes d'entités d'intérêt public comporte en outre les autres informations suivantes, prévues par l'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014 : (...)</p> <ul style="list-style-type: none"> - il indique les services, autres que la certification des comptes, qui ont été fournis par le commissaire aux comptes à l'entité contrôlée et aux entités qu'elle contrôle au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, et qui n'ont pas été communiqués dans le rapport de gestion ou l'annexe des comptes. (...) - le cas échéant, les motifs de la réserve, du refus ou de l'impossibilité de certifier les comptes ; 	<p>Fondement de l'opinion</p> <p><i>Référentiel d'audit</i></p> <p>Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.</p> <p>Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du (des) commissaires aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.</p> <p><i>Indépendance</i></p> <p>Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes sur la période du ... <i>[date du début de l'exercice]</i> à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par l'article 5, paragraphe 1, du règlement (UE) n° 537/2014.</p> <p><i>[Le cas échéant]</i> Par ailleurs, les services autres que la certification des comptes que nous avons fournis au cours de l'exercice à votre société et aux entités qu'elle contrôle et qui ne sont pas mentionnés dans le rapport de gestion ou l'annexe des comptes annuels sont les suivants :</p> <p><i>[indication des services autres que la certification des comptes fournis par chaque commissaire aux comptes]</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • le cas échéant, les incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation ; 	<p><i>[Le cas échéant]</i> Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation</p> <p>Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur l'incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation décrite dans la note XX de l'annexe des comptes annuels.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • le cas échéant, les observations prévues par les textes légaux et réglementaires, ainsi que toute observation utile ; 	<p><i>[Le cas échéant]</i> Observation</p> <p>Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur le point suivant exposé dans la note XX de l'annexe des comptes annuels concernant ... <i>[Exposer le point concerné]</i>.</p>

STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphes 18 et 19)	EXEMPLE DE TEXTE (SA EIP, comptes annuels, opinion sans réserve, vérifications spécifiques sans observation et sans irrégularité)
<ul style="list-style-type: none"> la justification des appréciations ; 	<p>Justification des appréciations - Points clés de l'audit</p> <p>En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [le cas échéant : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les points clés de l'audit relatifs aux risques d'anomalies significatives qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants pour l'audit des comptes annuels de l'exercice, ainsi que les réponses que nous avons apportées face à ces risques.</p> <p>Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.</p> <p><i>[Description de chaque point clé de l'audit conformément au paragraphe 15 de la NEP 701].</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> dans le cas d'un rapport sur les comptes annuels, la vérification du rapport de gestion, des autres documents sur la situation financière et les comptes et des informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes ; 	<p>Vérifications spécifiques</p> <p>Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.</p> <p><i>Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux ... [membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes]</i></p> <p>Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du ... [organe compétent] et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux ... [membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes].</p> <p>Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-6 du code de commerce.</p> <p><i>[Le cas échéant]</i> Nous attestons que la déclaration de performance extra-financière prévue par l'article L.225-102-1 du code de commerce figure dans le rapport de gestion, étant précisé que, conformément aux dispositions de l'article L.823-10 de ce code, les informations contenues dans cette déclaration n'ont pas fait l'objet de notre part de vérifications de sincérité ou de concordance avec les comptes annuels [le cas échéant : et doivent faire l'objet d'un rapport par un organisme tiers indépendant].</p>

STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphes 18 et 19)	EXEMPLE DE TEXTE (SA EIP, comptes annuels, opinion sans réserve, vérifications spécifiques sans observation et sans irrégularité)
	<p><i>Rapport sur le gouvernement d'entreprise [Informations relatives au gouvernement d'entreprise]</i></p> <p>Nous attestons de l'existence, dans le rapport du ... [<i>organe compétent</i>] sur le gouvernement d'entreprise [<i>ou</i> dans la section du rapport de gestion du ... consacrée au gouvernement d'entreprise], des informations requises [par les articles L.225-37-4 et L.22-10-10 du code de commerce <i>ou</i> par les articles L.225-37-4, L.22-10-10 et L.22-10-9 du code de commerce].</p> <p>[<i>Le cas échéant</i>] Concernant les informations fournies en application des dispositions de l'article L.22-10-9 du code de commerce sur les rémunérations et avantages versés ou attribués aux mandataires sociaux ainsi que sur les engagements consentis en leur faveur, nous avons vérifié leur concordance avec les comptes ou avec les données ayant servi à l'établissement de ces comptes et, le cas échéant, avec les éléments recueillis par votre société auprès des entreprises contrôlées par elle qui sont comprises dans le périmètre de consolidation. Sur la base de ces travaux, nous attestons l'exactitude et la sincérité de ces informations.</p> <p>[<i>Le cas échéant</i> : Concernant les informations relatives aux éléments que votre société a considéré susceptibles d'avoir une incidence en cas d'offre publique d'achat ou d'échange, fournies en application des dispositions de l'article L.22-10-11 du code de commerce, nous avons vérifié leur conformité avec les documents dont elles sont issues et qui nous ont été communiqués. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'observation à formuler sur ces informations.]</p> <p><i>Autres informations</i></p> <p>En application de la loi, nous nous sommes assuré(s) que les diverses informations relatives aux prises de participation et de contrôle et à l'identité des détenteurs du capital ou des droits de vote [<i>le cas échéant</i> : et aux participations réciproques] vous ont été communiquées dans le rapport de gestion.</p>
<ul style="list-style-type: none"> le cas échéant, d'autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires ; 	<p><i>Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires</i></p> <p><i>Format de présentation des comptes annuels destinés à être inclus¹⁵ dans le rapport financier annuel</i></p> <p>Nous avons également procédé, conformément à la norme d'exercice professionnel sur les diligences du commissaire aux</p>

¹⁵ La mention « destinés à être inclus » peut être remplacée par « inclus » dès lors que les conditions suivantes sont réunies :

- la date du rapport du commissaire aux comptes est la même que celle de la déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité du rapport financier annuel ; et
- le commissaire aux comptes a pu vérifier que les comptes annuels sur lesquels il a effectué ses diligences sont bien ceux effectivement inclus dans le rapport financier annuel.

Dans ce cas, il convient de supprimer la phrase « *Il ne nous appartient pas de vérifier que les comptes annuels qui seront effectivement inclus par votre société dans le rapport financier annuel déposé auprès de l'AMF correspondent à ceux sur lesquels nous avons réalisé nos travaux.* ».

STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphes 18 et 19)	EXEMPLE DE TEXTE (SA EIP, comptes annuels, opinion sans réserve, vérifications spécifiques sans observation et sans irrégularité)
<p>19. Le rapport sur les comptes d'entités d'intérêt public comporte en outre les autres informations suivantes, prévues par l'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014 :</p> <p>- il indique la date initiale de la désignation du commissaire aux comptes et la durée totale de sa mission sans interruption, y compris les renouvellements précédents du commissaire aux comptes ; (...)</p>	<p>comptes relatives aux comptes annuels et consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen, à la vérification du respect de ce format défini par le règlement européen délégué n° 2019/815 du 17 décembre 2018 dans la présentation des comptes annuels destinés à être inclus¹⁵ dans le rapport financier annuel mentionné au I de l'article L. 451-1-2 du code monétaire et financier, établis sous la responsabilité du ...</p> <p>Sur la base de nos travaux, nous concluons que la présentation des comptes annuels destinés à être inclus¹⁵ dans le rapport financier annuel respecte, dans tous ses aspects significatifs, le format d'information électronique unique européen.</p> <p>¹⁶Il ne nous appartient pas de vérifier que les comptes annuels qui seront effectivement inclus par votre société dans le rapport financier annuel déposé auprès de l'AMF correspondent à ceux sur lesquels nous avons réalisé nos travaux.</p> <p>Désignation des commissaires aux comptes</p> <p>Nous avons été nommés commissaires aux comptes de la société X par ... [organe appelé à statuer sur les comptes] du ... [date de désignation d'origine du cabinet A] pour le cabinet A et du ... [date de désignation d'origine du cabinet B] pour le cabinet B.</p> <p>Au [date de clôture], le cabinet [A] était dans la [x^{ème}] année de sa mission sans interruption et le cabinet [B] dans la [y^{ème}] année [[le cas échéant], dont respectivement [t] et [u] années depuis que les titres de la société ont été admis aux négociations sur un marché réglementé].</p>
<ul style="list-style-type: none"> le rappel des responsabilités des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce relatives aux comptes ; 	<p>Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels</p> <p>Il appartient à la direction d'établir des comptes annuels présentant une image fidèle conformément aux règles et principes comptables français ainsi que de mettre en place le contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.</p> <p>Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de présenter dans ces comptes, le cas échéant, les informations nécessaires relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer la convention comptable de continuité</p>

¹⁶ Cette phrase est à supprimer dans le cas où la mention « destinés à être inclus » a été remplacée par « inclus » (cf. note de bas de page n°15).

STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphes 18 et 19)	EXEMPLE DE TEXTE (SA EIP, comptes annuels, opinion sans réserve, vérifications spécifiques sans observation et sans irrégularité)
	<p>d'exploitation, sauf s'il est prévu de liquider la société ou de cesser son activité.</p> <p>Il incombe au comité d'audit <i>[ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]</i> de suivre le processus d'élaboration de l'information financière et de suivre l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, ainsi que le cas échéant de l'audit interne, en ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.</p> <p>Les comptes annuels ont été arrêtés par ... <i>[organe compétent, par exemple : le conseil d'administration]</i>.</p>
<ul style="list-style-type: none"> le rappel des responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes incluant l'étendue de la mission et une mention expliquant dans quelle mesure la certification des comptes a été considérée comme permettant de déceler les irrégularités, notamment la fraude ; 	<p>Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels</p> <p>Objectif et démarche d'audit</p> <p>Il nous appartient d'établir un rapport sur les comptes annuels. Notre objectif est d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, sans toutefois garantir qu'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel permet de systématiquement détecter toute anomalie significative. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes prennent en se fondant sur ceux-ci.</p> <p>Comme précisé par l'article L.823-10-1 du code de commerce, notre mission de certification des comptes ne consiste pas à garantir la viabilité ou la qualité de la gestion de votre société.</p> <p>Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel tout au long de cet audit. En outre :</p> <ul style="list-style-type: none"> il identifie et évalue les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définit et met en œuvre des procédures d'audit face à ces risques, et recueille des éléments qu'il estime suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ; il prend connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en

STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphes 18 et 19)	EXEMPLE DE TEXTE (SA EIP, comptes annuels, opinion sans réserve, vérifications spécifiques sans observation et sans irrégularité)
	<p>la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne ;</p> <ul style="list-style-type: none"> • il apprécie le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, ainsi que les informations les concernant fournies dans les comptes annuels ; • il apprécie le caractère approprié de l'application par la direction de la convention comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments collectés, l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Cette appréciation s'appuie sur les éléments collectés jusqu'à la date de son rapport, étant toutefois rappelé que des circonstances ou événements ultérieurs pourraient mettre en cause la continuité d'exploitation. S'il conclut à l'existence d'une incertitude significative, il attire l'attention des lecteurs de son rapport sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas fournies ou ne sont pas pertinentes, il formule une certification avec réserve ou un refus de certifier ; • il apprécie la présentation d'ensemble des comptes annuels et évalue si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents de manière à en donner une image fidèle. <p><i>Rapport au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]</i></p> <p>Nous remettons au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce] un rapport qui présente notamment l'étendue des travaux d'audit et le programme de travail mis en œuvre, ainsi que les conclusions découlant de nos travaux. Nous portons également à sa connaissance, le cas échéant, les faiblesses significatives du contrôle interne que nous avons identifiées pour ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.</p> <p>Parmi les éléments communiqués dans le rapport au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce] figurent les risques d'anomalies significatives que nous jugeons avoir été les plus importants pour l'audit des comptes annuels de l'exercice et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit, qu'il nous appartient de décrire dans le présent rapport.</p> <p>Nous fournissons également au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce] la déclaration prévue par l'article 6 du règlement (UE) n° 537-2014 confirmant notre indépendance, au sens des règles applicables en France telles qu'elles sont fixées notamment par</p>

STRUCTURE ET CONTENU DU RAPPORT (NEP 700, paragraphes 18 et 19)	EXEMPLE DE TEXTE (SA EIP, comptes annuels, opinion sans réserve, vérifications spécifiques sans observation et sans irrégularité)	
	les articles L.822-10 à L.822-14 du code de commerce et dans le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes. Le cas échéant, nous nous entretenons avec le comité d'audit <i>[ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]</i> des risques pesant sur notre indépendance et des mesures de sauvegarde appliquées.	
d) La date du rapport ;	<i>[Lieu, date et signature]</i>	
e) La signature du commissaire aux comptes, personne physique, ou, lorsque le mandat est confié à une société de commissaires aux comptes, de la personne mentionnée au premier alinéa de l'article L. 822-9 du code de commerce.	<i>[Nom du cabinet A titulaire du mandat]</i> <i>[Nom de l'associé représentant le cabinet A]</i>	<i>[Nom du cabinet B titulaire du mandat]</i> <i>[Nom de l'associé représentant le cabinet B]</i>

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

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

Ces sociétés peuvent être :

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

Les sociétés de financement, qu'elles soient EIP ou pas, sont soumises à l'obligation de se doter d'un comité spécialisé en vertu du I de l'article L.823-19. À ce titre, les commissaires aux comptes de sociétés de financement doivent émettre un rapport complémentaire destiné au comité spécialisé prévu par le III de l'article L.823-16 (cf. 11.5).

Sont toutefois exemptées de l'obligation de se doter d'un comité spécialisé les sociétés de financement :

- dont les titres ne sont pas admis à la négociation sur un marché réglementé et [double condition] qui n'ont émis, de manière continue ou répétée, que des titres obligataires, à condition que le montant total nominal de ces titres reste inférieur à 100 millions d'euros et qu'elles n'aient pas publié de prospectus (1° de l'article L.823-20) ;
- disposant d'un autre organe exerçant les missions du comité spécialisé, qui peut être l'organe d'administration ou de surveillance (4° de l'article L.823-20) ;
- contrôlées par une entité dotée d'un comité spécialisé en application de l'article L.823-19 ou d'un organe exerçant les missions de ce comité spécialisé (5° de l'article L.823-20).

Ces différents paramètres affectent le contenu du rapport sur les comptes, qu'il convient d'adapter en conséquence. Enfin, lorsque la société de financement Non EIP ou EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit (ou d'un autre organe exerçant ses missions) alors qu'elle ne peut bénéficier d'aucune des exemptions (prévues par le 1° ou le 5° de l'article L.823-20), le commissaire aux comptes signale l'irrégularité dans une communication *ad hoc*. Par ailleurs, le rapport sur les comptes est adapté selon les modalités décrites au 1.24c) ci-après.

- a) *La société de financement Non EIP a un comité d'audit (ou autre organe équivalent – 4° de l'article L.823-20) – le commissaire aux comptes émet un rapport complémentaire au comité d'audit - rapport adapté (sur la base de l'exemple E 1-1-1 - Rapport Non EIP)*

Seuls les paragraphes modifiés sont détaillés et les modifications apportées sont soulignées.

Opinion

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

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

L'opinion formulée ci-dessus est cohérente avec le contenu de notre rapport au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]¹⁷

Fondement de l'opinion

Référentiel d'audit

(...)

Indépendance

(...)

[Le cas échéant] Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation

(...)

[Le cas échéant] Observation

(...)

Justification des appréciations

(...)

Vérifications spécifiques

(...)

[Le cas échéant] Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

Il appartient à la direction d'établir des comptes annuels présentant une image fidèle conformément aux règles et principes comptables français ainsi que de mettre en place le contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de présenter dans ces comptes, le cas échéant, les informations nécessaires relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer

¹⁷ Ou, si la société de financement est exemptée en vertu du 4° de l'article L.823-20, « conseil d'administration exerçant les missions du comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce » ou « conseil de surveillance exerçant les missions du comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce », selon le cas.

la convention comptable de continuité d'exploitation, sauf s'il est prévu de liquider la société ou de cesser son activité.

Il incombe au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]¹⁸ de suivre le processus d'élaboration de l'information financière et de suivre l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, ainsi que le cas échéant de l'audit interne, en ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Les comptes annuels ont été arrêtés par ... [organe compétent, par exemple : le conseil d'administration].

Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

Objectif et démarche d'audit

Il nous appartient d'établir un rapport sur les comptes annuels. Notre objectif est d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, sans toutefois garantir qu'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel permet de systématiquement détecter toute anomalie significative. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes prennent en se fondant sur ceux-ci.

Comme précisé par l'article L.823-10-1 du code de commerce, notre mission de certification des comptes ne consiste pas à garantir la viabilité ou la qualité de la gestion de votre société.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel tout au long de cet audit. En outre :

(...)

Rapport au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]¹⁹

¹⁸ Ou, si la société de financement est exemptée en vertu du 4° de l'article L.823-20, « conseil d'administration exerçant les missions du comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce » ou « conseil de surveillance exerçant les missions du comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce », selon le cas.

¹⁹ Ou, si la société de financement est exemptée en vertu du 4° de l'article L.823-20, « conseil d'administration exerçant les missions du comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce » ou « conseil de surveillance exerçant les missions du comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce », selon le cas.

Nous remettons au comité d'audit *[ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]*¹⁹ un rapport qui présente notamment l'étendue des travaux d'audit et le programme de travail mis en œuvre, ainsi que les conclusions découlant de nos travaux. Nous portons également à sa connaissance, le cas échéant, les faiblesses significatives du contrôle interne que nous avons identifiées pour ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Nous fournissons également au comité d'audit *[ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]*¹⁹ la déclaration prévue par l'article L.823-16 du code de commerce confirmant notre indépendance, au sens des règles applicables en France telles qu'elles sont fixées notamment par les articles L.822-10 à L.822-14 du code de commerce et dans le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes. Le cas échéant, nous nous entretenons avec le comité d'audit *[ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]*¹⁹ des risques pesant sur notre indépendance et des mesures de sauvegarde appliquées.

[Lieu, date et signature]

- b) *La société de financement EIP n'est pas tenue de se doter d'un comité d'audit (ou d'autre organe équivalent) – le commissaire aux comptes n'émet pas de rapport complémentaire au comité d'audit rapport adapté (sur la base de l'exemple E 1-1-2 - rapport EIP)*

Seuls les paragraphes modifiés sont détaillés et les modifications apportées sont barrées.

Opinion

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

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

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

Fondement de l'opinion

Référentiel d'audit

(...)

Indépendance

(...)

[Le cas échéant] **Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation**

(...)

[Le cas échéant] **Observation**

(...)

Justification des appréciations - Points clés de l'audit

(...)

Vérifications spécifiques

(...)

Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires

Désignation des commissaires aux comptes

(...)

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

Il appartient à la direction d'établir des comptes annuels présentant une image fidèle conformément aux règles et principes comptables français ainsi que de mettre en place le contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de présenter dans ces comptes, le cas échéant, les informations nécessaires relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer la convention comptable de continuité d'exploitation, sauf s'il est prévu de liquider la société ou de cesser son activité.

~~Il incombe au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce] de suivre le processus d'élaboration de l'information financière et de suivre l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, ainsi que le cas échéant de l'audit interne, en ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.~~

Les comptes annuels ont été arrêtés par ... [préciser l'organe compétent, par exemple : le conseil d'administration].

Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

~~Objectif et démarche d'audit~~

Il nous appartient d'établir un rapport sur les comptes annuels. Notre objectif est d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, sans toutefois garantir qu'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel permet de systématiquement détecter toute anomalie significative. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes prennent en se fondant sur ceux-ci.

Comme précisé par l'article L.823-10-1 du code de commerce, notre mission de certification des comptes ne consiste pas à garantir la viabilité ou la qualité de la gestion de votre société.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel tout au long de cet audit. En outre :

(...)

~~Rapport au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]~~

~~Nous remettons au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce] un rapport qui présente notamment l'étendue des travaux d'audit et le programme de travail mis en œuvre, ainsi que les conclusions découlant de nos travaux. Nous portons également à sa connaissance, le cas échéant, les faiblesses significatives du contrôle interne que nous avons identifiées pour ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.~~

~~Parmi les éléments communiqués dans le rapport au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce] figurent les risques d'anomalies significatives, que nous jugeons avoir été les plus importants pour l'audit des comptes annuels de l'exercice et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit, qu'il nous appartient de décrire dans le présent rapport.~~

~~Nous fournissons également au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce] la déclaration prévue par l'article 6 du règlement (UE) n° 537/2014 confirmant notre indépendance, au sens des règles applicables en France telles qu'elles sont fixées notamment par les articles L.822-10 à L.822-14 du code de commerce et dans le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes. Le cas échéant, nous nous entretenons avec le comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce] des risques pesant sur notre indépendance et des mesures de sauvegarde appliquées.~~

[Lieu, date et signature]

- c) *La société de financement Non EIP ou EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit (ou d'un autre organe exerçant ses missions) alors qu'elle ne peut bénéficier d'aucune des exemptions prévues par le 1° ou le 5° de l'article L.823-20 du code de commerce*

Seuls les paragraphes modifiés sont détaillés et les modifications apportées sont soulignées ou barrées, selon le cas.

Société de financement Non EIP	Société de financement EIP
Opinion	
En exécution de la mission qui nous a été confiée par ... [organe appelé à statuer sur les comptes], nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société [X] relatifs à l'exercice clos le ... [date de clôture de l'exercice], tels qu'ils sont joints au présent rapport.	
Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.	
<u>L'opinion formulée ci-dessus est cohérente avec le contenu de notre rapport établi en application de l'article L.823-16, III, du code de commerce.</u>	
Fondement de l'opinion	
Référentiel d'audit	
(…)	

Société de financement Non EIP	Société de financement EIP
Indépendance	
(...)	
<i>[Le cas échéant]</i> Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation	
(...)	
<i>[Le cas échéant]</i> Observation	
(...)	
Justification des appréciations	Justification des appréciations - Points clés de l'audit
(...)	
Vérifications spécifiques	
(...)	
<i>[Le cas échéant]</i> Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires	Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires
(...)	<i>Désignation des commissaires aux comptes</i>
	(...)
Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels	Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels
Il appartient à la direction d'établir des comptes annuels présentant une image fidèle conformément aux règles et principes comptables français ainsi que de mettre en place le contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.	
Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de présenter dans ces comptes, le cas échéant, les informations nécessaires relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer la convention comptable de continuité d'exploitation, sauf s'il est prévu de liquider la société ou de cesser son activité.	
	Il incombe au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce] de suivre le processus d'élaboration de l'information financière et de suivre l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, ainsi que le cas échéant de l'audit interne, en ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.
Les comptes annuels ont été arrêtés par ... <i>[organe compétent, par exemple : le conseil d'administration]</i> .	
Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels	
<i>Objectif et démarche d'audit</i>	<i>Objectif et démarche d'audit</i>

Société de financement Non EIP	Société de financement EIP
<p>Il nous appartient d'établir un rapport sur les comptes annuels. Notre objectif est d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, sans toutefois garantir qu'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel permet de systématiquement détecter toute anomalie significative. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes prennent en se fondant sur ceux-ci.</p>	
<p>Comme précisé par l'article L.823-10-1 du code de commerce, notre mission de certification des comptes ne consiste pas à garantir la viabilité ou la qualité de la gestion de votre société.</p>	
<p>Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel tout au long de cet audit. En outre :</p>	
<p>...</p>	
<p><u>Rapport établi en application de l'article L.823-16, III du code de commerce</u></p>	<p><u>Rapport au comité d'audit établi en application de l'article L.823-16, III du code de commerce</u></p>
<p><u>Nous avons établi le rapport prévu par l'article L.823-16, III du code de commerce qui présente notamment l'étendue des travaux d'audit et le programme de travail mis en œuvre, ainsi que les conclusions découlant de nos travaux. Nous portons également à la connaissance de son destinataire, le cas échéant, les faiblesses significatives du contrôle interne que nous avons identifiées pour ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.</u></p>	<p>Nous avons établi le rapport au comité d'audit prévu par l'article L.823-16, III du code de commerce qui présente notamment l'étendue des travaux d'audit et le programme de travail mis en œuvre, ainsi que les conclusions découlant de nos travaux. Nous portons également à la connaissance de son destinataire, le cas échéant, les faiblesses significatives du contrôle interne que nous avons identifiées pour ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.</p>
<p><u>Nous fournissons également dans le rapport prévu par l'article L.823-16, III du code de commerce la déclaration prévue par l'article L.823-16 du code de commerce confirmant notre indépendance, au sens des règles applicables en France telles qu'elles sont fixées</u></p>	<p>Parmi les éléments communiqués dans le rapport au comité d'audit prévu par l'article L.823-16, III du code de commerce figurent les risques d'anomalies significatives, que nous jugeons avoir été les plus importants pour l'audit des comptes annuels de l'exercice et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit, qu'il nous appartient de décrire dans le présent rapport.</p> <p>Nous fournissons également dans le rapport au comité d'audit prévu par l'article L.823-16, III du code de commerce la déclaration prévue par l'article 6 du règlement (UE) n° 537-2014 confirmant notre indépendance, au sens des règles applicables en France telles qu'elles sont fixées notamment par les articles L.822-10 à L.822-14 du code de commerce et dans le code</p>

Société de financement Non EIP	Société de financement EIP
<u>notamment par les articles L.822-10 à L.822-14 du code de commerce et dans le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.</u>	de déontologie de la profession de commissaire aux comptes. Le cas échéant, nous nous entretenons avec le comité d'audit des risques pesant sur notre indépendance et des mesures de sauvegarde appliquées.
<i>[Lieu, date et signature]</i>	

2. ENTITÉS ET COMPTES CONCERNÉS PAR LA CERTIFICATION

2.1 ENTITÉS CONCERNÉES PAR LA CERTIFICATION

2.11 Rapport sur les comptes annuels

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

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

La présente note d'information traite des rapports sur les comptes annuels et sur les comptes consolidés établis par le commissaire aux comptes dans le cadre de la mission qui lui est dévolue par les articles L.823-9 et L.823-10 dans les personnes et entités²⁰ où il a été, conformément à la réglementation en vigueur, désigné comme commissaire aux comptes.

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

2.12 Rapport sur les comptes consolidés

2.12.1 Principes généraux

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

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

- de les faire approuver par l'organe délibérant²¹ ou de les mettre à la disposition des actionnaires, associés ou membres²², ... ;
- puis de les diffuser à un large public ou de les publier au greffe.

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

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

²⁰ L'article L.820-1 précise que « le terme : " entité " désigne notamment les fonds mentionnés aux articles L.214- 8, L.214-24-34 et L.214-169 du code monétaire et financier ».

²¹ Obligatoire dans les SASU (Bulletin CNCC n° 178, juin 2015 2007, EJ 2014-82, p.293 et ANSA Comité juridique 06-058), les SA (art. L.225-100), et les SCA (sur renvoi de l'art. L.226-1 à l'art. L.225-100).

²² Dans les autres entités.

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

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

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

2.12.2 Particularités

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

L'article L.233-16 fait obligation aux sociétés commerciales d'établir et de publier des comptes consolidés ainsi qu'un rapport sur la gestion du groupe dès lors qu'elles contrôlent de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises, dans les conditions définies au II dudit article. La loi prévoit certaines exemptions à cette obligation, précisées aux articles L.233-17 et L.233-17-1.

Dans ce cas, les comptes consolidés doivent être certifiés par au moins deux commissaires aux comptes (article L.823-2). Il en va de même pour les entités astreintes à publier des comptes combinés²³.

En cas de dépassement des seuils entraînant l'obligation d'établir des comptes consolidés, la CNCC considère²⁴ que le deuxième commissaire aux comptes devrait être nommé avant la fin de l'exercice N au titre duquel doivent être établis les premiers comptes consolidés. Ce sera par exemple l'organe délibérant statuant en N sur les comptes de l'exercice N-1 ayant fait apparaître le dépassement des seuils. Si cela n'a pu être fait, il devrait être nommé avant l'approbation en N+1 des comptes consolidés N, par une résolution précisant expressément qu'il contrôlera les comptes consolidés établis au titre de l'exercice N, dans le cadre d'une mission complémentaire. En effet, pour le décompte des six exercices du mandat, le premier exercice contrôlé par le commissaire aux comptes est celui au cours duquel il est nommé.²⁵

²³ Bulletin CNCC n° 124, décembre 2001, p.665 s. et Bulletin CNCC n° 136, décembre 2004, EJ 2004-163, p.719 s.

²⁴ Bulletin CNCC n° 145, mars 2007, EJ 2006-121, p.148 s.

²⁵ CNCC - Étude juridique « La nomination et la cessation des fonctions du commissaire aux comptes », §122, p.44.

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

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

« Les personnes morales ayant la qualité de commerçant qui, sans y être tenues en raison de leur forme juridique ou de la taille de l'ensemble du groupe, publient²⁶ des comptes consolidés, se conforment aux dispositions des articles L.233-16 et L.233-18 à L.233-27. En ce cas, lorsque leurs comptes annuels sont certifiés dans les conditions prévues à l'article L.823-9, leurs comptes consolidés le sont dans les conditions du deuxième alinéa de cet article.²⁶ »

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

L'obligation de certification des comptes consolidés est prévue par l'article L.233-28. En revanche, la publication volontaire de comptes consolidés par une entité n'emporte pas pour cette dernière l'obligation de désigner un deuxième commissaire aux comptes pour certifier ces comptes consolidés²⁷.

En effet, la Chancellerie²⁸ considère :

« L'article L.225-228 alinéa 3²⁹ du code de commerce réservant l'obligation du double commissariat aux « sociétés astreintes à publier des comptes consolidés », il convient de circonscrire son champ d'application aux seules entités soumises à une obligation légale allant en ce sens, laquelle doit être appréciée par référence au Livre II du code de commerce. ».

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

« La publication des comptes ainsi consolidés impose alors le respect de certaines règles relatives à leurs modalités d'établissement et à leur contenu. L'article L.233-28 précise, à cet égard, que les personnes morales qui, ayant la qualité de commerçant, publient des comptes consolidés sans y être tenues en raison de leur forme juridique ou de la taille du groupe doivent se conformer aux seules dispositions des articles L.233-16, L.233-18 à L.233-27 et L.225-235. L'absence de renvoi à l'article L.225-228²⁹ du code de commerce conduit à exclure de ces contraintes l'obligation du double commissariat ».

Sur la base de cette réponse faite pour les sociétés commerciales, la CNCC considère que l'obligation, prévue par l'article L.823-2, de désigner au moins deux commissaires aux comptes

²⁶ Souligné pour les besoins de la rédaction de la note d'information.

²⁷ Bulletin CNCC n°144, décembre 2006, EJ 2006-132, p.703.

²⁸ Bulletin CNCC n°132, décembre 2003, p.571.

²⁹ Désormais codifié à l'article L.823-2 : *« Les personnes et entités astreintes à publier des comptes consolidés désignent au moins deux commissaires aux comptes. ».*

ne s'applique qu'aux entités « astreintes », en application du code de commerce ou d'un autre texte, à publier des comptes consolidés.

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

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

La CNCC estime que la présentation à l'organe délibérant de comptes consolidés établis volontairement par une entité doit par précaution être considérée comme impliquant une publication dès lors qu'il est probable qu'il en résultera un dépôt au greffe, même si ces comptes consolidés n'ont pas été soumis à l'approbation de l'assemblée générale. Dans ce cas particulier prévu par l'article L.233-28³⁰, il est nécessaire que les comptes consolidés ainsi qu'un rapport sur la gestion du groupe soient préalablement arrêtés par l'organe compétent et fassent l'objet d'un rapport du commissaire aux comptes, conformément aux dispositions de la NEP 700³¹.

En revanche, la communication d'informations financières, en particulier les comptes consolidés, à un nombre limité d'intéressés³² dans le cadre de relations contractuelles avec l'entité ne constitue pas une publication, dans la mesure où cette communication se fait sous le sceau de la confidentialité. Cependant, la qualification de publication ne peut être définitivement écartée si, par exemple, tout co-contractant de l'entité pouvait à sa demande obtenir communication de comptes consolidés ou si l'entité utilisait cette diffusion pour favoriser des relations contractuelles nouvelles.

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

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

L'entité peut néanmoins demander au commissaire aux comptes d'émettre une opinion d'audit sur des comptes consolidés établis pour répondre à des besoins spécifiques de gestion et

³⁰ Article L.233-28 : « Les personnes morales ayant la qualité de commerçant qui, sans y être tenues en raison de leur forme juridique ou de la taille de l'ensemble du groupe, publient des comptes consolidés, se conforment aux dispositions des articles L. 233-16 et L. 233-18 à L. 233-27. En ce cas, lorsque leurs comptes annuels sont certifiés dans les conditions prévues à l'article L. 823-9, leurs comptes consolidés le sont dans les conditions du deuxième alinéa de cet article. »

³¹ NEP 700 – Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.

³² Il ne peut s'agir d'actionnaires, ce qui poserait un problème d'égalité entre les actionnaires.

destinés à une diffusion restreinte, dans le cadre de services autres que la certification des comptes.

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

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

De la même manière, des comptes consolidés établis a posteriori³³ pour les besoins d'une introduction en bourse, c'est-à-dire après approbation des comptes annuels par l'organe délibérant, n'ont pas à être « certifiés » par le commissaire aux comptes. Pour le/les rapport(s) sur ces comptes consolidés établis en application du règlement délégué (UE) 2019/980 de la Commission du 14 mars 2019 complétant le règlement (UE) 2017/1129 du Parlement européen et du Conseil, le commissaire aux comptes peut utilement se référer à la note d'information de la CNCC NI-XVII - *Les interventions du commissaire aux comptes relatives au prospectus*.

2.2 COMPTES CONCERNÉS PAR LA CERTIFICATION

2.21 Définition

2.21.1 Comptes annuels

A) Système de base

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

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

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

B) Système développé

Le système développé du plan comptable général (règlement ANC n°2014-03 du 5 juin 2014 relatif au plan comptable général modifié par les règlements publiés ultérieurement) a prévu la présentation d'un tableau de financement faisant partie intégrante de l'annexe (art.810-7 du plan comptable général). Dans le cadre de l'établissement des documents liés à la prévention des difficultés des entreprises, l'article R.232-3 prévoit également que les dirigeants sociaux

³³ Par exemple, une société qui établissait des comptes consolidés selon les règles et principes comptables français et qui, pour les besoins d'une introduction en bourse, doit présenter ses comptes selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne ou une société qui bénéficiait de l'exemption d'établissement de comptes consolidés et qui, pour les besoins d'une introduction en bourse, en établit pour plusieurs exercices.

de certaines sociétés³⁴ doivent préparer un tableau de financement en même temps que les comptes annuels dans les quatre mois³⁵ qui suivent la clôture de l'exercice écoulé. Les dirigeants peuvent décider de joindre le tableau de financement aux comptes annuels. Les comptes annuels comprennent alors :

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

C) Présentation simplifiée

En application du premier alinéa de l'article L.123-16³⁶, les petites entreprises³⁷ peuvent adopter une présentation simplifiée de leurs comptes annuels, conformément à l'article 810-7 du plan comptable général.

D) Cas particulier des micro-entreprises

En application de l'article L.123-16-1 et par dérogation aux dispositions du troisième alinéa de l'article L.123-12 qui dispose que les comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe qui forment un tout indissociable, les micro-entreprises³⁸ ne sont pas tenues d'établir d'annexe³⁹.

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

³⁴ Il s'agit des sociétés mentionnées à l'article R.232-2 : « *Les sociétés commerciales qui, à la clôture d'un exercice social, comptent trois cents salariés ou plus ou dont le montant net du chiffre d'affaires, à la même époque, est égal ou supérieur à 18 000 000 euros.* ».

³⁵ Pour les SA à directoire et conseil de surveillance, les comptes annuels devant être établis dans les 3 mois de la clôture (art. L.225-68 et R.225-55), le tableau de financement doit aussi être établi dans ce même délai.

³⁶ Les dispositions des articles L.123-16 et L.123-16-1 ne sont pas applicables aux entités visées à l'article L.123-16-2, notamment aux établissements de crédit et sociétés de financement, aux entreprises d'assurance et de réassurance et aux personnes et entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou qui font appel à la générosité publique.

³⁷ En application de l'article L.123-16, sont des petites entreprises les commerçants, personnes physiques ou personnes morales, pour lesquels, au titre du dernier exercice comptable clos et sur une base annuelle, deux des trois seuils suivants ne sont pas dépassés (article D.123-200) : total bilan 6 000 000 euros, montant net du chiffre d'affaires 12 000 000 euros, nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice 50. Lorsqu'une entreprise dépasse ou cesse de dépasser deux de ces trois seuils, cette circonstance n'a d'incidence que si elle se produit pendant deux exercices consécutifs. Sauf disposition contraire, le nombre moyen de salariés est apprécié selon les modalités prévues au I de l'article L.130-1 du code de la sécurité sociale. Par dérogation, il est apprécié sur le dernier exercice comptable lorsque celui-ci ne correspond pas à l'année civile précédente. Cette nouvelle disposition relative à l'appréciation du nombre moyen de salariés est applicable pour les exercices ouverts à compter du 9 février 2020.

³⁸ En application de l'article L.123-16-1, sont des micro-entreprises les commerçants, personnes physiques ou personnes morales, pour lesquels, au titre du dernier exercice comptable clos et sur une base annuelle, deux des trois seuils suivants ne sont pas dépassés (article D.123-200) : total bilan 350 000 euros, montant net du chiffre d'affaires 700 000 euros, nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice 10. Lorsqu'une entreprise dépasse ou cesse de dépasser deux de ces trois seuils, cette circonstance n'a d'incidence que si elle se produit pendant deux exercices consécutifs.

³⁹ À l'exception de celles dont l'activité consiste à gérer des titres de participations et de valeurs mobilières (art. L.123-16-1, al. 1). Pour plus de précisions sur la notion « d'activité consistant à gérer des titres de participation ou des valeurs mobilières », voir Bulletin CNCC n°194, juin 2019-janvier 2021, p. 369, EJ 2019-09.

- le compte de résultat et le bilan ;
- en application de l'article L.232-1-I. : un état des cautionnements, avals et garanties donnés par la société⁴⁰ et un état des sûretés consenties, annexés au bilan ;
- les informations complémentaires requises en application de l'article L.123-14 qui demeure applicable aux micro-entreprises (cf. 3.22.2).

2.21.2 Comptes consolidés

Les comptes consolidés sont définis aux articles L.233-16 à L.233-28 :

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

Lorsque les comptes consolidés sont établis conformément au règlement ANC n°2020-01, l'annexe des comptes consolidés comporte un tableau des flux de trésorerie et un tableau de variation des capitaux propres consolidés (part du groupe).

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

« Un jeu complet d'états financiers comprend :

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

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

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

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

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

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

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

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

⁴⁰ Cette disposition n'est pas applicable aux sociétés exploitant un établissement de crédit, une société de financement ou une entreprise d'assurance (art. L.232-1 I. 1°).

2.22 Arrêté des comptes annuels et consolidés

Pour la CNCC, la certification des comptes annuels et consolidés par le commissaire aux comptes ne peut s'appuyer que sur des comptes arrêtés par l'organe compétent de l'entité, tel que le conseil d'administration, le directoire, les gérants ou pour ce qui concerne les SAS⁴¹, le président ou les dirigeants désignés à cet effet par les statuts (art. L.227-1, al.3).

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

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

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

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

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

De même, si l'article L.233-16 retient « les sociétés commerciales établissent et publient chaque année à la diligence du conseil d'administration (...) des comptes consolidés (...) »,

⁴¹ Les textes législatifs et réglementaires ne prévoient pas de procès-verbaux ou de registre pour les décisions du président d'une SAS. Dans la mesure où les statuts ne prévoient pas non plus de procès-verbal des décisions du président, le commissaire aux comptes ne peut en exiger un pour l'arrêté des comptes (bulletin CNCC N°134 juin 2004 - p. 355, EJ 2004-32).

l'article L.247-1 fait référence aux « membres du conseil d'administration (...) qui n'auront pas établi (...) des comptes consolidés ».

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

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

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

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

L'article L.823-17 est sans ambiguïté à cet égard puisqu'il prévoit expressément une réunion du conseil d'administration pour arrêter les comptes de l'exercice écoulé, sans distinguer les comptes annuels ou les comptes consolidés : « Les commissaires aux comptes sont convoqués à toutes les réunions du conseil d'administration ou du directoire et du conseil de surveillance, ou de l'organe collégial d'administration ou de direction et de l'organe de surveillance qui examinent ou arrêtent les comptes annuels ou intermédiaires, ainsi qu'à toutes les assemblées d'actionnaires ou d'associés ou à toutes les réunions de l'organe compétent mentionné à l'article L.823-1. »

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

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

En conclusion, il ressort de cette analyse qu'il revient au conseil d'administration des sociétés d'arrêter ces comptes annuels et consolidés et les rapports de gestion⁴² y afférents.

Plusieurs raisons vont en ce sens :

- la présentation des comptes annuels et consolidés, accompagnés du rapport de gestion, auquel est joint, le cas échéant, le rapport mentionné à l'article L.225-37 (rapport sur le gouvernement d'entreprise), à l'assemblée générale dépend bien de la décision du conseil d'administration (art L.225-100 al.2°) ;

⁴² À l'exception des sociétés qui sont dispensées de l'obligation d'établir le rapport de gestion visé à l'article L.232-1 (cf. 2.11.3 de la NI XVIII – *Vérifications spécifiques*, 3^{ème} édition décembre 2021).

- les termes des articles L.242-6 et L.247-1 sont sans équivoque quant à la responsabilité pénale éventuelle des membres du conseil d'administration ;
- le rapport de gestion du groupe qui commente les comptes consolidés du groupe émane du conseil d'administration lui-même, ce qui suppose que les comptes sont implicitement arrêtés par ledit conseil ;
- la certification des comptes consolidés par les commissaires aux comptes, de par la responsabilité qu'elle entraîne pour eux, ne peut s'appuyer que sur celle des membres du conseil d'administration.

Pour les sociétés anonymes à directoire et conseil de surveillance, il appartient :

- au directoire d'arrêter les comptes annuels et consolidés et d'établir le rapport de gestion (article L.232-1) ;
- au conseil de surveillance de présenter à l'assemblée générale un rapport sur le gouvernement d'entreprise joint au rapport de gestion (article L.225-68).

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

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

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

Pour les organisations syndicales ou professionnelles, l'article L.2135-4 du code du travail prévoit l'arrêté des comptes par l'organe chargé de la direction⁴³.

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

2.23 Chiffres comparatifs de l'exercice précédent

2.23.1 Principe

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

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

⁴³ Bulletin CNCC n°173, mars 2014, EJ 2012-79, p.84.

annuels et de la présentation de l'ensemble consolidé comme une entité économique unique. »

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

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

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

- « (...) les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en œuvre pour vérifier que les textes légaux et réglementaires applicables aux informations relatives aux exercices précédents ont été appliqués. » (NEP 710 §02) ;

- « (...) les incidences sur l'opinion du commissaire aux comptes des anomalies significatives qu'il a relevées et qui affectent la comparabilité des informations relatives aux exercices précédents avec les comptes de l'exercice écoulé. » (NEP 710 §03).

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

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

2.23.2 Incidence sur le rapport

La NEP 710 précise notamment :

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

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

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

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

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

En outre, lorsque ses travaux font apparaître des anomalies significatives dans les chiffres de l'exercice précédent repris à titre comparatif, qui n'avaient pas été décelées précédemment mais qui n'affectent pas les comptes de l'exercice contrôlé, la CNCC considère que le commissaire aux comptes devrait en tirer les conséquences appropriées sur l'expression de son opinion au regard des dispositions du référentiel comptable applicable. Par exemple, lorsque les comptes sont établis selon le Règlement n°2014-03 de l'Autorité des Normes Comptables⁴⁴ (ANC) relatif au plan comptable général, le commissaire aux comptes vérifie si une information pertinente est donnée dans l'annexe sur ces anomalies et leur incidence sur les comptes de l'exercice précédent, et apprécie s'il convient d'inclure dans son rapport un paragraphe d'observation. À défaut d'une telle information, le commissaire aux comptes devrait exprimer une opinion avec réserve.

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

La formulation de cette mention peut être :

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

Dans le cas où une entité établit pour la première fois des comptes consolidés, la formulation de cette mention peut être la suivante :

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

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

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

⁴⁴ Modifié par les règlements publiés ultérieurement.

A) Régularisation des délibérations de l'organe délibérant

La Commission des études juridiques de la CNCC précise⁴⁵ les conséquences juridiques de l'omission de désignation d'un commissaire aux comptes, de l'omission du renouvellement du mandat du commissaire aux comptes, ainsi que du défaut d'établissement de comptes consolidés pour une entité tenue d'en établir et de la non-désignation d'un deuxième commissaire aux comptes. Elle précise également les possibilités de régularisation des délibérations de l'organe délibérant.

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

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

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

Pour les associations, la Commission des études juridiques de la CNCC est d'avis⁴⁶ qu'il convient de retenir le délai de droit commun de la prescription extinctive des actions en nullité. Celle-ci est fixée à cinq ans en application de l'article 2224 du code civil⁴⁷. La Commission a considéré que les exercices visés par la mission complémentaire seront les exercices au cours desquels un commissaire aux comptes aurait dû être nommé et qui ne sont pas encore prescrits (prescription de cinq ans) c'est-à-dire N – 1, N – 2, N – 3 et N – 4. En effet, le premier exercice contrôlé par le commissaire aux comptes est celui au cours duquel il est nommé, soit dans ce cas l'exercice N.⁴⁸

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

Le premier exercice contrôlé par le commissaire aux comptes est celui au cours duquel il est nommé, et il n'a pas, en principe, l'obligation de certifier les comptes de l'exercice clos avant

⁴⁵ Bulletin CNCC n°150, juin 2008, p.298, Bulletin CNCC n°165, mars 2012, EJ 2011-55 A et EJ 2011-55 B p. 144 et p. 149.

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

⁴⁷ Article 2224 du code civil : « *Les actions personnelles ou mobilières se prescrivent par cinq ans à compter du jour où le titulaire d'un droit a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant de l'exercer.* »

⁴⁸ CNCC - Étude juridique « La nomination et la cessation des fonctions du commissaire aux comptes », §122, p.44.

sa nomination. Il ne pourra le faire qu'en vertu d'une mission complémentaire attribuée par l'entité dans une résolution distincte de celle qui le nomme commissaire aux comptes (cf. étude juridique de la CNCC - *La nomination et la cessation des fonctions du commissaire aux comptes*, octobre 2008, § 122, p.45) (cf. 2.12.2A)).

C) Incidences sur le rapport du commissaire aux comptes

Les incidences sur le rapport du commissaire aux comptes sont rappelées dans le bulletin CNCC n° 150 précité⁴⁹, § 2. « ... *Il n'est pas nécessaire que les commissaires aux comptes présentent autant de rapports qu'il y a d'exercices à régulariser ; un rapport unique suffit à condition qu'il analyse successivement chacun des exercices antérieurs, une résolution distincte devant être présentée pour chacun d'eux (Bulletin CNCC n° 51, p. 376). Il conviendra, par ailleurs, de représenter un rapport spécial portant sur les conventions se rapportant aux exercices à régulariser.*

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

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

Un exemple de rédaction est présenté au 12.6.

D) Sanctions pénales liées au défaut de nomination

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

2.24 Référence aux comptes certifiés

Afin d'éviter toute ambiguïté sur la nature des documents certifiés, les comptes sont joints dans leur intégralité au rapport du commissaire aux comptes et le rapport y fait explicitement référence (§18 c) de la NEP 700). La mention suivante est proposée dans les exemples de rapports de la CNCC :

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

⁴⁹ Bulletin CNCC n°150 de juin 2008, p.298.

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

2.25 Communication des comptes et du rapport de gestion⁵⁰ au commissaire aux comptes et aux actionnaires ou aux associés

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

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

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

a) *Dans les sociétés par actions*

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

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

b) *Dans les SNC, SCS et SARL*

Le même délai de communication est prévu respectivement par les articles R.221-6 et R.223-28 ; ce dernier précise le cas de l'EURL : *« Les comptes annuels, le rapport de gestion et, le cas échéant, les comptes consolidés et le rapport sur la gestion du groupe sont tenus, au siège social, à la disposition des commissaires aux comptes un mois au moins avant, selon le cas : 1° La convocation de l'assemblée prévue à l'article L.223-26 ; 2° La date limite prévue pour leur envoi à l'associé unique par l'article R.223-25 ; 3° Le dépôt au registre du commerce et des sociétés, par l'associé unique seul gérant de la société, des documents mentionnés au deuxième alinéa de l'article L.223-31. »*

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

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

B) Communication tardive des comptes au commissaire aux comptes

Une réponse ministérielle indique⁵¹ : *« Il ne paraît pas possible que le commissaire aux comptes puisse renoncer au délai impératif fixé par l'article R.232-1 du code de commerce. »*

⁵⁰ S'agissant des sociétés commerciales dispensées de l'établissement d'un rapport de gestion, se référer au 2.11.3 de la NI XVIII – *Vérifications spécifiques*, 3^{ème} édition, décembre 2021.

⁵¹ Bulletin CNCC n°24 de décembre 1976, p.483.

La CNCC considère que le commissaire aux comptes ne peut renoncer, à l'avance ou de manière explicite, au respect du délai de 1 mois⁵² prévu par l'article R.232-1. En revanche, le commissaire aux comptes consciencieux et diligent qui a reçu en temps utile les projets de documents qui seront transmis à l'organe compétent chargé d'arrêter les comptes, peut estimer qu'il n'y a pas lieu d'exciper de l'irrégularité consistant à ne pas avoir observé la totalité du délai de 1 mois.

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

a) Dans les SA et SCA

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

b) Dans les SNC, SCS et SARL

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

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

L'obligation découle de l'article R.223-25, qui précise : « Dans les sociétés qui comportent une seule personne et dont l'associé unique n'est pas le seul gérant, et en ce qui concerne les décisions d'approbation des comptes prises par l'associé unique en lieu et place de l'assemblée, le rapport de gestion, les comptes et, le cas échéant, le rapport des commissaires aux comptes sont adressés par le gérant à l'associé unique un mois au moins avant l'expiration du délai prévu au deuxième alinéa de l'article L.223-31(...) ».

d) Dans les SAS

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

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

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

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

⁵² Soit 45 jours avant la décision de l'organe délibérant.

D) Présentation des comptes, du rapport de gestion⁵³ et, le cas échéant, du rapport sur le gouvernement d'entreprise à l'assemblée

a) Dans les SA et SCA⁵⁴

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

b) Dans les SNC, SCS, SARL et SAS

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

Pour ce qui concerne les SAS, il convient de se référer aux statuts (cf. article L.227-9 supra).

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

La commission des études juridiques de la CNCC⁵⁵ précise qu'à défaut de disposition réglementaire ou statutaire le précisant, une association recevant des subventions visées par l'article L.612-4⁵⁶ n'est soumise au respect d'aucun délai spécifique pour la tenue de l'assemblée générale d'approbation de ses comptes annuels.

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

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

⁵³ Hormis les cas d'exemption d'établissement du rapport de gestion prévus au IV de l'article L.232-1 : « IV. – Sont dispensées de l'obligation d'établir un rapport de gestion les sociétés commerciales qui sont des petites entreprises au sens de l'article L. 123-16. Cette dispense n'est pas applicable aux sociétés appartenant à l'une des catégories définies à l'article L. 123-16-2 ou dont l'activité consiste à gérer des titres de participations ou des valeurs mobilières. », cf. 2.11.3 de la NI XVIII – Vérifications spécifiques, 3^{ème} édition, décembre 2021.

⁵⁴ Sur renvoi de l'article L.243-1.

⁵⁵ Bulletin CNCC n°177, mars 2015, EJ 2014-38, p.157.

⁵⁶ Article L.612-4 alinéa 1 : « Toute association ayant reçu annuellement des autorités administratives, au sens de l'article 1er de la loi du 12 avril 2000, ou des établissements publics à caractère industriel et commercial une ou plusieurs subventions en numéraire dont le montant global dépasse un seuil fixé par décret, doit établir des comptes annuels comprenant un bilan, un compte de résultat et une annexe dont les modalités d'établissement sont fixées par décret. Ces associations doivent assurer, dans des conditions déterminées par décret en Conseil d'État, la publicité de leurs comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes ».

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

E) Sanctions pénales

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

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

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

b) *Non-établissement des comptes annuels*

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

Pour les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique dont le nombre de salariés, le montant hors taxes du chiffre d'affaires ou les ressources et le total du bilan dépassent, pour deux de ces critères, des seuils fixés par décret en Conseil d'État⁵⁷, l'article L.612-1 alinéa 4 prévoit : « *Les peines prévues par l'article L. 242-8 sont applicables aux dirigeants des personnes morales mentionnées au premier alinéa du présent article qui n'auront pas, chaque année, établi un bilan, un compte de résultat et une annexe.* »

Dans certaines associations :

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

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

Dans les SA et SCA⁵⁸ (art. L.242-10) :

⁵⁷ Ces seuils sont fixés par l'article R.612-1 :

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

2° 3 100 000 euros pour le montant hors taxes du chiffre d'affaires ou des ressources ; le montant hors taxes du chiffre d'affaires est égal au montant des ventes de produits et services liés à l'activité courante ; le montant des ressources est égal au montant des cotisations, subventions et produits de toute nature liés à l'activité courante ;

3° 1 550 000 euros pour le total du bilan ; celui-ci est égal à la somme des montants nets des éléments d'actif. (...) ».

⁵⁸ Sur renvoi de l'article L.226-1, al.2.

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

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

La Commission des études juridiques de la CNCC⁵⁹ relève que l'article L.225-100⁶⁰ prévoit la possibilité de mettre en œuvre une procédure d'injonction de faire. Cette procédure peut être initiée par le ministère public ou les actionnaires, lorsque l'assemblée n'a pas été réunie pour approuver les comptes annuels dans les six mois suivant la clôture de l'exercice.

La Commission précitée estime, sous réserve de l'appréciation souveraine des tribunaux, que, dans l'hypothèse où une injonction de faire aurait été délivrée pour la convocation de l'assemblée annuelle, et corrélativement pour l'établissement des comptes, et n'aurait pas été suivie d'effet, les tribunaux pourraient retenir le non-respect de l'injonction de faire comme élément caractérisant la constitution du délit prévu à l'article L.242-10 de non soumission des comptes annuels à l'approbation de l'assemblée générale ordinaire tout comme celui visé à l'article L.242-8 de non établissement des comptes annuels.

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

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

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

Dans les SAS

La Commission précitée rappelle que le délai au terme duquel le délit de non-établissement des comptes annuels prévu à l'article L.242-8, applicable aux sociétés par actions simplifiées par

⁵⁹ Bulletin CNCC n° 171, septembre 2013, EJ 2012-118, p.479.

⁶⁰ Article L.225-100 :

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

renvoi de l'article L.244-1, est constitué, n'est pas indiqué par le texte. Il est uniquement indiqué que les comptes annuels doivent être établis pour chaque exercice.

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

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

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

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

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

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

Dans les SARL (art. L.241-5) :

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

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

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

F) Nullités

a) Dans les SA et SCA

Non-présentation des comptes aux actionnaires :

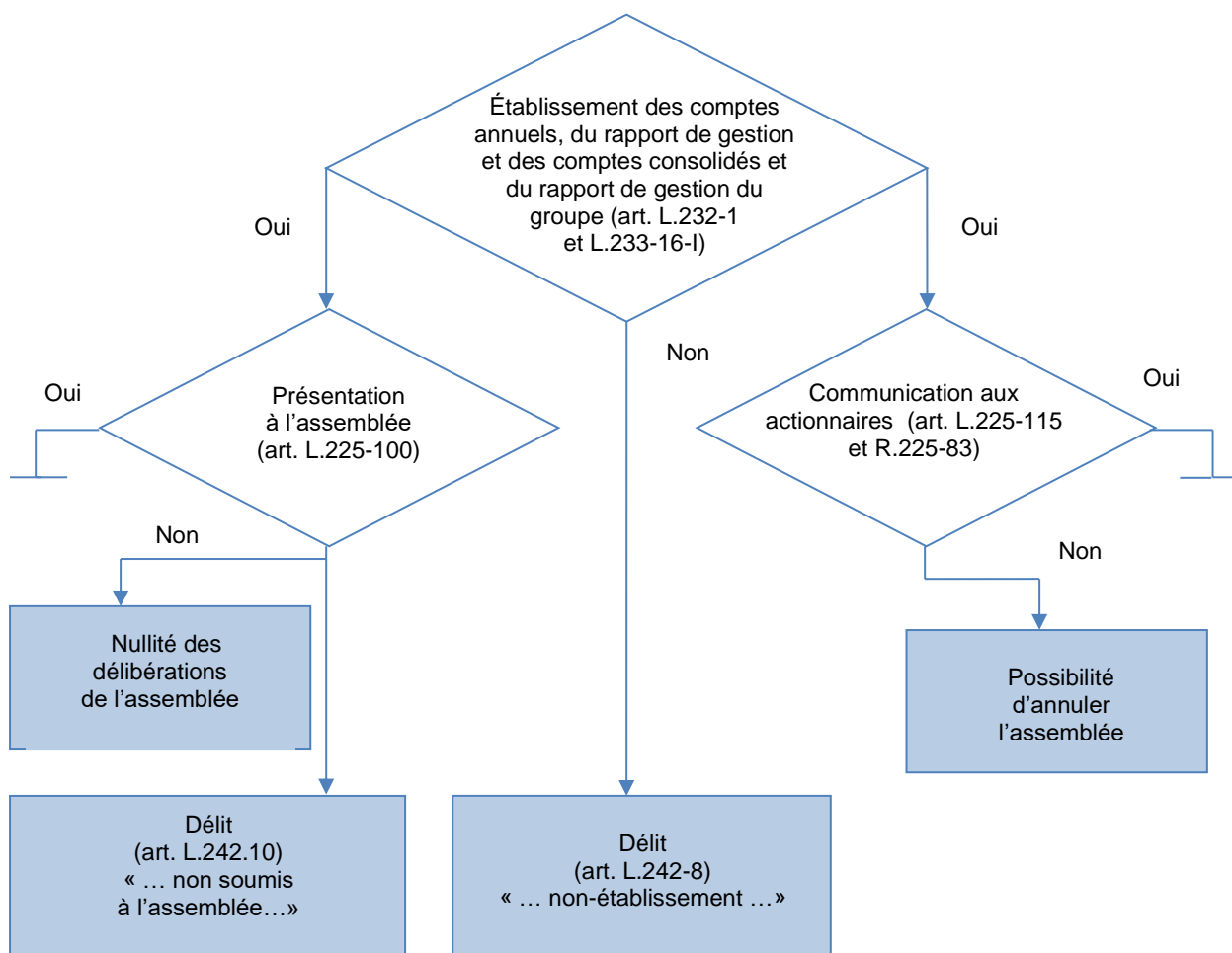
L'article L.225-121 alinéa 1 précise que « *les délibérations prises par les assemblées en violation (...) des deuxième et troisième alinéas du I de l'article L. 225-100 (...) sont nulles.* »

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

Non-communication des comptes aux actionnaires :

Le deuxième alinéa de l'article L.225-121 dispose que « *l'assemblée peut être annulée* » en cas de violation des dispositions des articles L.225-115 (voir 2.25.1E)c) supra) et L.225-116⁶¹ relatifs au droit de communication des actionnaires.

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



⁶¹ Art. L.225-116 : « *Avant la réunion de toute assemblée générale, tout actionnaire a le droit d'obtenir, dans les conditions et les délais déterminés par décret en Conseil d'État, communication de la liste des actionnaires.* ».

b) Dans les SARL

Non-présentation des comptes aux associés :

L'article L.223-27, dernier alinéa, prévoit que « *Toute assemblée irrégulièrement convoquée peut être annulée. Toutefois, l'action en nullité n'est pas recevable lorsque tous les associés étaient présents ou représentés.* »).

Non-communication des comptes aux associés :

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

Les documents prévus à cet alinéa sont le rapport de gestion, l'inventaire et les comptes annuels, le texte des résolutions proposées ainsi que le cas échéant, le rapport du commissaire aux comptes, les comptes consolidés et le rapport sur la gestion du groupe.

c) Dans les SAS

L'article L.227-9, alinéas 1 et 4, prévoit que :

- « *les statuts déterminent les décisions qui doivent être prises collectivement par les associés dans les formes et conditions qu'ils prévoient* » ;
- « *les décisions prises en violation des dispositions du présent article peuvent être annulées à la demande de tout intéressé* ».

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

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

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

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

A) Démarche générale du commissaire aux comptes

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

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

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

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

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

En principe, pour être en mesure d'établir le rapport sur les comptes, le commissaire aux comptes doit disposer de l'ensemble des documents nécessaires à son établissement, à savoir : les comptes, le rapport de gestion⁶², et les autres documents sur la situation financière et les comptes communiqués aux actionnaires à l'occasion de la réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes et, le cas échéant, le rapport sur le gouvernement d'entreprise et les comptes au format d'information électronique unique européen inclus ou destinés à être inclus⁶³ dans le rapport financier annuel.

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

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

Le Professeur Merle accompagne cet arrêt des commentaires suivants :

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

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

Les commissaires n'ont pas établi et déposé leur rapport dans le délai de quinze jours précédant l'assemblée générale ordinaire fixée au 29 juin. Les dirigeants de la société contrôlée, qui entretenaient des relations difficiles avec les commissaires aux comptes⁶⁴,

⁶² Le cas échéant : cf. 2.11.3 de la NI XVIII – *Vérifications spécifiques*, 3^{ème} édition, décembre 2021 (*Sociétés commerciales dispensées de l'obligation d'établir le rapport de gestion visé à l'article L.232-1 du code de commerce*).

⁶³ Cf. NI XX - *Le commissaire aux comptes et la présentation des comptes annuels et consolidés selon le format d'information électronique unique européen*, § 3.12 - Possibilité pour le commissaire aux comptes de formuler sa conclusion sans nécessairement disposer du RFA.

⁶⁴ Les dirigeants de la société, mise en redressement judiciaire depuis, ainsi que deux filiales, contestaient également le refus de certification des commissaires aux comptes. Les magistrats d'appel, après avoir examiné avec soin les différents motifs du refus, ont considéré que celui-ci n'était pas critiquable.

prétendent même que le rapport des commissaires a été antidaté au 11 juin, alors qu'il n'aurait été déposé que le 7 juillet.

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

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

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

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

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

- Il doit signer et dater son rapport⁶⁵ et, évidemment, ne jamais commettre de faux, sous peine de sanctions pénales (art. 441-1 C. pénal). »

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

Lorsque le commissaire aux comptes dispose des comptes devant être présentés à l'organe délibérant, mais n'a pas obtenu le rapport de gestion⁶⁶ et, le cas échéant, le rapport sur le gouvernement d'entreprise, il établit un rapport « complet ». Il signale l'irrégularité résultant de la non-communication du rapport de gestion⁶⁷ et, le cas échéant, du rapport sur le gouvernement d'entreprise, dans la partie de son rapport relative aux vérifications spécifiques (voir exemple 2 au 2.25.3B)).

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

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

- si le rapport complémentaire au rapport « de carence » exprime une opinion sur les comptes (cf. exemple au 2.25.3C) – rapport complet), les diligences d'identification des événements

⁶⁵ Sur ce point, le Professeur Merle renvoyait aux paragraphes 23 et suivants de la norme 2-601 - *Rapport général sur les comptes annuels*, de 2003.

⁶⁶ Hormis les cas de dispense d'établissement du rapport de gestion prévus au IV de l'article L.232-1 (cf. 2.11.3 de la NI XVIII – *Vérifications spécifiques*, 3^{ème} édition, décembre 2021 - *Sociétés commerciales dispensées de l'obligation d'établir le rapport de gestion visé à l'article L.232-1 du code de commerce.*).

⁶⁷ Cf. 2.25.1E)a).

postérieurs, telles que prévues par la NEP 560 – *Événements postérieurs à la clôture de l'exercice*, § 05 à 07, s'appliquent jusqu'à la date de ce rapport ;

- si le rapport complémentaire n'a pour objet que de relater les vérifications effectuées sur le rapport de gestion obtenu postérieurement à l'émission du premier rapport (cf. exemple au 2.25.3D)- rapport complémentaire), le commissaire aux comptes n'a pas de diligences d'identification complémentaires à effectuer sur les événements postérieurs à la clôture de l'exercice.

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

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

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

Il convient de noter qu'un président de directoire d'une société anonyme qui, malgré de nombreuses relances, n'a adressé au commissaire ni convocation aux assemblées de la société, ni documents comptables, a été condamné par défaut à une peine d'emprisonnement de deux mois et à une peine d'amende de dix mille euros, pour obstacle aux vérifications ou contrôle de commissaire aux comptes et non convocation de commissaire aux comptes à l'assemblée générale de la société contrôlée⁶⁸.

C) Révélation des faits délictueux

Le non-établissement des comptes ou du rapport de gestion ou la non-soumission des comptes ou du rapport de gestion⁶⁹ correspondent aux délits suivants :

- le non-établissement des comptes annuels ou du rapport de gestion : articles L.242-8 et L.242-30 (pour les SA, SCA, SAS, les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique, sur renvoi de l'article L.612-1) et L.241-4 (pour les SARL) ;
- ou/et la non-soumission des comptes annuels ou du rapport de gestion à l'approbation de l'assemblée générale : articles L.241-5 (pour les SARL) et L.242-10 (pour les SA et SCA) ;
- le non-établissement et la non-communication aux actionnaires ou associés dans les délais légaux des comptes consolidés (art. L. 247-1 II ; infraction commune aux diverses formes de sociétés commerciales).

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

⁶⁸ Bulletin CNCC n°160, décembre 2010, TGI Paris, 11^e ch./2 corr., 8 janvier 2010, p.648.

⁶⁹ Cf. 2.25.1E).

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

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

- A) Exemple 1 - Rapport dit « de carence » en cas de convocation du commissaire aux comptes à l'assemblée générale annuelle d'une SA, SARL ou SAS qui aurait statutairement prévu un délai de présentation des rapports du commissaire aux comptes aux associés - absence de communication des comptes annuels, du rapport de gestion⁷⁰ et, le cas échéant, du rapport sur le gouvernement d'entreprise au commissaire aux comptes

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

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

En exécution de la mission qui nous a été confiée par... [*organe appelé à statuer sur les comptes*], portant notamment sur le contrôle [des comptes annuels et du rapport de gestion]⁷¹ ou [des comptes annuels, du rapport de gestion et du rapport sur le gouvernement d'entreprise]⁷² de la société XYZ, nous vous informons que nous n'avons pas pu effectuer ce contrôle dans la mesure où ces documents n'ont pas été mis à notre disposition comme le prévoit l'article R.232-1 du code de commerce (article R.223-28 pour les SARL).

Cas d'une SA

En application de la loi, nous vous signalons que le non-établissement, la non-communication et la non-présentation des comptes annuels, du rapport de gestion et du rapport sur le gouvernement d'entreprise constituent une violation des dispositions des articles L.232-1, L.225-115, L.225-100 et L.225-37 [*ou L.225-68 SA à directoire et conseil de surveillance*] du code de commerce.

Cas d'une SARL

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

Cas d'une SAS

En application de la loi, nous vous signalons que le non-établissement des comptes annuels et du rapport de gestion constitue une violation des dispositions de l'article L.232-1⁷³ du code de commerce.

[*Date, lieu, signature*]

⁷⁰ Hormis les cas de dispense d'établissement du rapport de gestion prévus au IV de l'article L.232-1 : « IV. – Sont dispensées de l'obligation d'établir un rapport de gestion les sociétés commerciales qui sont des petites entreprises au sens de l'article L. 123-16. Cette dispense n'est pas applicable aux sociétés appartenant à l'une des catégories définies à l'article L. 123-16-2 ou dont l'activité consiste à gérer des titres de participations ou des valeurs mobilières. », cf. 2.11.3 de la NI XVIII – Vérifications spécifiques, 3^{ème} édition, décembre 2021.

⁷¹ Dans le cas d'une SARL ou d'une SAS.

⁷² Dans le cas d'une SA.

⁷³ En cas de dispositions statutaires spécifiques sur la non-communication et la non-présentation, les ajouter.

- B) Exemple 2 - Rapport en cas de convocation du commissaire aux comptes à l'assemblée générale annuelle d'une SA, SAS, SARL dont il a obtenu les comptes, mais ni le rapport de gestion⁷⁴ et, le cas échéant, ni le rapport sur le gouvernement d'entreprise⁷⁵

Dans ce cas, seule la partie du rapport « complet » relative aux vérifications spécifiques est ainsi modifiée :

Vérifications spécifiques

Le rapport de gestion [et le rapport sur le gouvernement d'entreprise] ne nous ayant pas été communiqué(s), comme le prévoit l'article R.232-1 du code de commerce, nous n'avons pas été en mesure de procéder à la vérification de ce (ces) document(s).

Cas d'une SA

En application de la loi, nous vous signalons que le non-établissement, la non-communication et la non-présentation du rapport de gestion et du rapport sur le gouvernement d'entreprise constituent une violation des dispositions des articles L.232-1, L.225-115, L.225-100 et L.225-37 [ou L.225-68 SA à *directoire et conseil de surveillance*] du code de commerce.

Cas d'une SARL

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

Cas d'une SAS

En application de la loi, nous vous signalons que le non-établissement du rapport de gestion constitue une violation des dispositions de l'article L.232-1⁷⁶ du code de commerce.

Le cas échéant, dans les trois cas

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

⁷⁴ Hormis les cas de dispense d'établissement du rapport de gestion prévus au IV de l'article L.232-1 : « IV. – Sont dispensées de l'obligation d'établir un rapport de gestion les sociétés commerciales qui sont des petites entreprises au sens de l'article L. 123-16. Cette dispense n'est pas applicable aux sociétés appartenant à l'une des catégories définies à l'article L. 123-16-2 ou dont l'activité consiste à gérer des titres de participations ou des valeurs mobilières. », cf. 2.11.3 de la NI XVIII – *Vérifications spécifiques*, 3^{ème} édition, décembre 2021.

⁷⁵ Cet exemple est susceptible d'être adapté dans le cas où le commissaire aux comptes n'a pas obtenu le texte du projet des résolutions dans une SARL, une SA ou une SCA.

⁷⁶ En cas de dispositions statutaires spécifiques sur la non-communication et la non-présentation, les ajouter.

- C) Exemple 3 - Exemple de rapport en cas d'obtention des comptes, du rapport de gestion⁷⁷ et, le cas échéant, du rapport sur le gouvernement d'entreprise postérieurement à l'émission d'un rapport de carence⁷⁸

Exemple d'un rapport avec certification sans réserve, entités Non EIP⁷⁹

Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le....

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

Opinion

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

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

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

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

[À compléter en ajoutant les parties prévues dans l'exemple de rapport E1-I-1]⁸⁰.

⁷⁷ Hormis les cas de dispense d'établissement du rapport de gestion prévus au IV de l'article L.232-1 : « IV. – Sont dispensées de l'obligation d'établir un rapport de gestion les sociétés commerciales qui sont des petites entreprises au sens de l'article L. 123-16. Cette dispense n'est pas applicable aux sociétés appartenant à l'une des catégories définies à l'article L. 123-16-2 ou dont l'activité consiste à gérer des titres de participations ou des valeurs mobilières. », cf. 2.11.3 de la NI XVIII – *Vérifications spécifiques*, 3^{ème} édition, décembre 2021.

⁷⁸ Cet exemple est susceptible d'être adapté dans le cas où le commissaire aux comptes obtient, postérieurement à l'émission de son rapport, le texte du projet des résolutions dans une SARL, une SA ou une SCA.

⁷⁹ Pour les sociétés de financement Non EIP tenues de se doter d'un comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce ou disposant d'un autre organe exerçant les missions du comité spécialisé, les mentions relatives audit comité, qui figurent dans les exemples de rapport EIP, sont requises (se référer au § 1.24a)).

⁸⁰ Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

- D) Exemple 4 - Exemple de rapport complémentaire (sans observation) en cas d'obtention, avant la réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes, du rapport de gestion⁸¹ et, le cas échéant, du rapport sur le gouvernement d'entreprise

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

Exercice clos le...

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

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

Ce dernier [Ces derniers] nous ayant été communiqué(s) en date du ..., nous avons procédé conformément aux textes légaux et réglementaires, à son [leur] contrôle [*le cas échéant : ainsi qu'aux autres vérifications spécifiques prévues par ces textes*].

Vérifications spécifiques

Nous avons ~~également~~ procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux ... [membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes]

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du ... [*organe compétent*] et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux ... [*membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes*].

[*Le cas échéant*]⁸² Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-6 du code de commerce.

⁸¹ Hormis les cas d'exemption d'établissement du rapport de gestion prévus au IV de l'article L.232-1 : « IV. – Sont dispensées de l'obligation d'établir un rapport de gestion les sociétés commerciales qui sont des petites entreprises au sens de l'article L. 123-16. Cette dispense n'est pas applicable aux sociétés appartenant à l'une des catégories définies à l'article L. 123-16-2 ou dont l'activité consiste à gérer des titres de participations ou des valeurs mobilières. », cf. 2.11.3 de la NI XVIII – *Vérifications spécifiques*, 3^{ème} édition, décembre 2021.

⁸² Ces dispositions sont applicables à toutes les sociétés dont les comptes annuels sont certifiés par un commissaire aux comptes et tenues d'établir un rapport de gestion, que ce rapport soit ou non régi par les dispositions de l'article L.232-1. Elles ne s'appliquent donc pas aux entités qui ne sont pas des sociétés.

[Le cas échéant]⁸³ Nous attestons que la déclaration de performance extra-financière prévue par l'article L.225-102-1 du code de commerce figure dans le rapport de gestion, étant précisé que, conformément aux dispositions de l'article L.823-10 de ce code, les informations contenues dans cette déclaration⁸⁴ n'ont pas fait l'objet de notre part de vérifications de sincérité ou de concordance avec les comptes annuels [le cas échéant⁸⁵ : et doivent faire l'objet d'un rapport par un organisme tiers indépendant].

[Le cas échéant]⁸⁶ **Rapport sur le gouvernement d'entreprise⁸⁷** [Informations relatives au gouvernement d'entreprise⁸⁸]

Nous attestons de l'existence, dans le rapport du ... [organe compétent] sur le gouvernement d'entreprise⁸⁹, des informations requises [par l'article L.225-37-4 du code de commerce ou par les articles L.225-37-4 et L.22-10-10 du code de commerce ou par les articles L.225-37-4, L. 22-10-10 et L.22-10-9⁹⁰].

⁹¹[Le cas échéant : Concernant les informations fournies en application des dispositions de l'article L.22-10-9 du code de commerce sur les rémunérations et avantages versés ou attribués aux mandataires sociaux ainsi que sur les engagements consentis en leur faveur, nous avons vérifié leur concordance avec les comptes ou avec les données ayant servi à l'établissement de ces comptes et, le cas échéant, avec les éléments recueillis par votre société auprès des entreprises contrôlées par elle qui sont comprises dans le périmètre de consolidation. Sur la base de ces travaux, nous attestons l'exactitude et la sincérité de ces informations.]

[Le cas échéant⁹² : Concernant les informations relatives aux éléments que votre société a considéré susceptibles d'avoir une incidence en cas d'offre publique d'achat ou d'échange, fournies en application des dispositions de l'article L.22-10-11 du code de commerce, nous avons vérifié leur conformité avec les documents dont elles sont issues et qui nous ont été communiqués. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'observation à formuler sur ces informations.]

Autres informations

En application de la loi, nous nous sommes assuré(s) que les diverses informations relatives aux prises de participation et de contrôle [le cas échéant : et à l'identité des

⁸³ Dans le cas où la personne ou l'entité est soumise aux dispositions de l'article L.225-102-1 et qu'elle n'établit pas de comptes consolidés.

⁸⁴ Il s'agit des informations prévues par l'article L. 225-102-1 et celles prévues par l'article L.22-10-36 du code de commerce.

⁸⁵ Cas où l'entité a nommé un OTI chargé de la vérification de la déclaration de performance extra-financière en application des articles L.225-102-1 V et R.225-105-2 II.

⁸⁶ Il s'agit du rapport prévu aux articles L.225-37 ou L.225-68 applicables aux SA, SCA et SE.

⁸⁷ Lorsque le rapport sur le gouvernement d'entreprise est distinct du rapport de gestion.

⁸⁸ Dans les SA à conseil d'administration, lorsque les informations relatives au gouvernement d'entreprise sont présentées dans une section spécifique du rapport de gestion consacrée au gouvernement d'entreprise.

⁸⁹ Ou : « dans la section du rapport de gestion du ... consacrée au gouvernement d'entreprise. »

⁹⁰ Applicable uniquement aux les SA, SCA et SE dont les ACTIONS sont admises aux négociations sur un marché réglementé.

⁹¹ Ce paragraphe n'est requis que dans les SA, SCA et SE dont les ACTIONS sont admises aux négociations sur un marché réglementé.

⁹² Seulement pour les sociétés dont des titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé lorsque la société a estimé que des éléments listés à l'article L.22-10-11 sont susceptibles d'avoir une incidence en cas d'offre publique d'achat ou d'échange.

détenteurs du capital ou des droits de vote] [*le cas échéant* : et aux participations réciproques] vous ont été communiquées dans le rapport de gestion.

3. OPINION

3.1 CONTENU

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

Cette opinion fait l'objet de la première partie du rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels ou consolidés et inclut les mentions prévues au paragraphe 18 c) de la NEP 700 :

«18. Les rapports établis par le commissaire aux comptes mentionnent les informations prévues aux articles R. 822-56, R. 823-7, D. 823-7-1, L. 225-235⁹³ ou L. 226-10-1⁹⁴ et L. 823-10 du code de commerce.

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

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

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

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

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

⁹³ L'article L.225-235 est applicable aux SA non cotées (après prise en compte de la correction, à l'article L. 225-235, d'une erreur de plume de l'ordonnance n° 2020-1142 du 16 septembre 2020 prévue par l'article 8 du projet de loi n°3726 de ratification de ladite ordonnance, signalée en avant-propos). Les dispositions de cet article applicables aux sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ont été transférées à l'article L.22-10-71 par cette même ordonnance.

⁹⁴ Les dispositions de l'article L.226-10-1 applicables aux sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ont été transférées à l'article L.22-10-78 (cf. ordonnance n°2020-1142 du 16 septembre 2020).

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

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

Le troisième paragraphe ne concerne que les rapports sur les comptes des entités d'intérêt public et des sociétés de financement⁹⁵ :

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

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

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

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

3.2 EXPRESSION DE L'OPINION

3.21 Différentes natures d'opinion

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

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

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

⁹⁵ Bien que l'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014 ne le prévoient pas, la CNCC considère que ce troisième paragraphe s'applique aux sociétés de financement, dès lors qu'elles ont l'obligation de se doter d'un comité d'audit.

- soit refuser la certification des comptes ;
- soit être dans l'impossibilité de certifier les comptes.

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

(...) ».

3.22 Formule d'expression de l'opinion

3.22.1 Principes

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

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

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

De même, l'opinion du commissaire aux comptes porte sur l'ensemble constitué par le bilan, le compte de résultat et l'annexe⁹⁶. Elle ne peut donc être fragmentée en fonction des différents éléments de cet ensemble. Par exemple, une insuffisance d'information constatée dans l'annexe est de nature à entraîner une réserve sur l'ensemble des comptes. Il en est de même, par exemple, d'une constatation qui n'affecterait que le compte de résultat.

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

3.22.2 Cas particulier des micro-entreprises

Comme indiqué au 2.21.1D), les micro-entreprises ne sont pas tenues d'établir d'annexe⁹⁷. Ainsi les comptes annuels d'une micro-entreprise peuvent ne comprendre que :

⁹⁶ Voir définitions aux 2.21.1 Comptes annuels et 2.21.2 Comptes consolidés.

⁹⁷ À l'exception de celles dont l'activité consiste à gérer des titres de participations et de valeurs mobilières (art. L.123-16-1, al. 1). À l'exception également, des entités visées à l'article L.123-26-2 :

« Les dispositions des articles L. 123-16 et L. 123-16-1 ne sont pas applicables :

1° Aux établissements de crédit et sociétés de financement mentionnés à l'article L. 511-1 du code monétaire et financier et aux établissements de paiement et établissements de monnaie électronique mentionnés à l'article L. 521-1 du même code ;

2° Aux entreprises d'assurance et de réassurance mentionnées aux articles L. 310-1 et L. 310-1-1 du code des assurances, aux fonds de retraite professionnelle supplémentaire mentionnés à l'article L. 381-1 du même code, aux institutions de retraite professionnelle supplémentaire mentionnées à l'article L. 942-1 du code de la sécurité sociale, aux mutuelles ou unions mentionnées à l'article L. 214-1 du code de la mutualité, aux organismes de

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

L'article L.123-14 demeure cependant applicable. Il prévoit notamment que :

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

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

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

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

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

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

3.23 Certification sans réserve

« *Le commissaire aux comptes formule une certification sans réserve lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit, et qualifiée, par convention, d'assurance raisonnable que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.* »⁹⁸

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

- le commissaire aux comptes a pu mettre en œuvre, sans restriction, les diligences qu'il a estimé nécessaires selon les normes d'exercice professionnel relatives à l'audit de comptes ;

sécurité sociale mentionnés à l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale, aux institutions de prévoyance et à leurs unions régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale et aux mutuelles et unions de mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité ;

3° Aux personnes et entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;

4° Aux personnes et entités qui font appel à la générosité publique au sens de la loi n° 91-772 du 7 août 1991 relative au congé de représentation en faveur des associations et des mutuelles et au contrôle des comptes des organismes faisant appel à la générosité publique. »

⁹⁸ NEP 700, paragraphe 8.

- le résultat de ses contrôles s’est révélé satisfaisant et a permis au commissaire aux comptes d’obtenir l’assurance raisonnable que les comptes sont établis selon le référentiel comptable applicable ;
- l’information donnée dans les comptes, y compris l’annexe, apparaît suffisante pour que ceux-ci donnent une image fidèle du résultat des opérations, de la situation financière et du patrimoine de l’entité concernée ou de l’ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation.

Les formulations préconisées par la CNCC sont les suivantes :

3.23.1 Comptes annuels entités Non EIP

En exécution de la mission qui nous⁹⁹ a été confiée par ... [*organe appelé à statuer sur les comptes*], nous avons effectué l’audit des comptes annuels de la société [X] relatifs à l’exercice clos le ... [*date de clôture de l’exercice*], tels qu’ils sont joints au présent rapport.

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

3.23.2 Comptes annuels entités EIP

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

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

¹⁰⁰L’opinion formulée ci-dessus est cohérente avec le contenu de notre rapport au comité d’audit [*ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l’article L.823-19 du code de commerce*]¹⁰¹.

⁹⁹ En cas de signataire unique, le pluriel de modestie (nous) peut être remplacé par le singulier dans l’intégralité du rapport.

¹⁰⁰ Lorsque l’EIP ne s’est pas dotée d’un comité d’audit parce qu’elle bénéficie de l’exemption prévue par le 5° de l’article L.823-20 (existence d’un comité d’audit au niveau de l’EIP contrôlante), cette phrase est supprimée.

¹⁰¹ Lorsque l’EIP ne s’est pas dotée d’un comité d’audit parce qu’elle bénéficie de l’exemption prévue par le 4° de l’article L.823-20, le rapport (au comité d’audit) prévu par l’article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 et l’article L.823-16 est adressé à l’organe constitué en interne à l’entité et exerçant les missions du comité spécialisé, qui peut être l’organe chargé de l’administration ou l’organe de surveillance. Il convient donc d’adapter la désignation de l’organe, le cas échéant : « conseil d’administration exerçant les missions du comité spécialisé visé à l’article L.823-19 du code de commerce » ou « conseil de surveillance exerçant les missions du comité spécialisé visé à l’article L.823-19 du code de commerce », selon le cas.

3.23.3 Comptes consolidés entités Non EIP

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

Nous certifions que les comptes consolidés sont, au regard des règles et principes comptables français¹⁰², réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine, à la fin de l'exercice, de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation.

3.23.4 Comptes consolidés entités EIP

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

Nous certifions que les comptes consolidés sont, au regard du référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne¹⁰³, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine, à la fin de l'exercice, de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation.

¹⁰⁴L'opinion formulée ci-dessus est cohérente avec le contenu de notre rapport au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]¹⁰⁵.

3.3 CERTIFICATION AVEC RÉSERVE(S)

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

¹⁰² Ou « du référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne ».

¹⁰³ Ou le référentiel applicable dans le cas d'une entité EIP non soumise à l'établissement des comptes consolidés selon le référentiel IFRS.

¹⁰⁴ Lorsque l'EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit parce qu'elle bénéficie de l'exemption prévue par le 5° de l'article L.823-20 (existence d'un comité d'audit au niveau de l'EIP contrôlante), cette phrase est supprimée.

¹⁰⁵ Lorsque l'EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit parce qu'elle bénéficie de l'exemption prévue par le 4° de l'article L.823-20, le rapport (au comité d'audit) prévu par l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 et l'article L.823-16 est adressé à l'organe constitué en interne à l'entité et exerçant les missions du comité spécialisé, qui peut être l'organe chargé de l'administration ou l'organe de surveillance. Il convient donc d'adapter la désignation de l'organe, le cas échéant : « conseil d'administration exerçant les missions du comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce » ou « conseil de surveillance exerçant les missions du comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce », selon le cas.

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

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

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

La certification avec réserve pour incertitude n'est pas possible. Le traitement des incertitudes dans le rapport fait l'objet de développements au chapitre 5 pour ce qui concerne l'incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation et au 6.7 pour ce qui concerne les observations susceptibles d'être formulées dans les autres cas d'incertitude.

3.31 Réserve pour désaccord

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

- lorsqu'il a identifié au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
- que les incidences sur les comptes des anomalies significatives sont clairement circonscrites ;
- et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause. »¹⁰⁶

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

3.32 Réserve pour limitation

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

- lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes ;
- que les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ;
- et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause. »¹⁰⁷

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

¹⁰⁶ NEP 700, paragraphe 9.

¹⁰⁷ NEP 700, paragraphe 11.

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

Cette formulation¹⁰⁸ est la suivante :

Opinion avec réserve

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

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

3.4 REFUS DE CERTIFIER

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

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

et que :

- soit les incidences sur les comptes des anomalies significatives ne peuvent être clairement circonscrites ;
- soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause. »¹⁰⁹

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

En cas de refus de certifier¹⁰⁸, l'opinion est formulée comme suit :

Opinion : refus de certifier

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

En raison de l'importance du point décrit dans la partie « Fondement du refus de certifier », nous sommes d'avis que les comptes annuels ne sont pas, au regard des règles

¹⁰⁸ Pour les rapports sur les comptes des entités EIP, il convient de compléter cette partie relative à l'opinion en se référant au 3.23.2.

¹⁰⁹ NEP 700, paragraphe 12.

et principes comptables français, réguliers et sincères et ne donnent pas une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

3.5 IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER

3.51 Impossibilité de certifier pour limitation

« Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de certifier :

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

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

– soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause. (...)»¹¹⁰

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

3.52 Impossibilité de certifier en raison de multiples incertitudes

« Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de certifier :

(...)

D'autre part, lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites. »¹¹⁰

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

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

3.53 Exemple de formulation

La formulation préconisée par la CNCC est la suivante¹¹¹ :

Impossibilité de certifier

En exécution de la mission qui nous a été confiée par ... [organe appelé à statuer sur les comptes], il nous appartient d'effectuer l'audit des comptes annuels de la société [X]

¹¹⁰ NEP 700, paragraphe 14.

¹¹¹ Pour les rapports sur les comptes des entités EIP, il convient de compléter cette partie relative à l'opinion en se référant au 3.23.2.

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

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

4. FONDEMENT DE L'OPINION

4.1 CONTENU

Le paragraphe 18 c) de la NEP 700 précise le contenu de la partie du rapport sur les comptes relative au fondement de l'opinion :

« 18. Les rapports établis par le commissaire aux comptes mentionnent les informations prévues aux articles R. 822-56, R. 823-7, D. 823-7-1, L. 225-235¹¹² ou L. 226-10-1¹¹³ et L. 823-10 du code de commerce.

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

(...)

c) Les parties distinctes suivantes, nettement individualisées :

– l'opinion, incluant :

(...)

– le fondement de cette opinion, comprenant :

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

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

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

4.21 Désaccords

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

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

- insuffisance de dépréciation des stocks, des créances ou des participations ;*
- stock surévalué ou sous-évalué en raison d'une erreur dans le calcul du coût de production ou dans la détermination des quantités ;*

¹¹² L'article L.225-235 est applicable aux SA non cotées (après prise en compte de la correction, à l'article L. 225-235, d'une erreur de plume de l'ordonnance n° 2020-1142 du 16 septembre 2020 prévue par l'article 8 du projet de loi n°3726 de ratification de ladite ordonnance, signalée en avant-propos). Les dispositions de cet article applicables aux sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ont été transférées à l'article L.22-10-71 par cette même ordonnance.

¹¹³ Les dispositions de l'article L.226-10-1 applicables aux sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ont été transférées à l'article L.22-10-78 (cf. ordonnance n°2020-1142 du 16 septembre 2020).

- non-respect du principe de spécialisation des exercices ;
- non-prise en compte d'événements postérieurs confirmant ou infirmant une situation qui existait à la date de la clôture ;
- non-respect des critères prévus par le référentiel comptable pour l'inscription à l'actif des coûts de développement ;
- erreur de classement des titres de participation.

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

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

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

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

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

C'est donc le caractère clairement circonscrit¹¹⁴ et l'importance de ces incidences, chiffrées ou potentielles, eu égard au montant des anomalies, à leur nature et à leur caractère déterminant pour la compréhension des comptes, qui permettent au commissaire aux comptes de décider s'il y a lieu de certifier avec réserve(s) ou de refuser de certifier.

Diverses situations possibles et des exemples de formulation de rapports sont présentés ci-après au chapitre 12.

¹¹⁴ Comme précisé au 3.3, sont « clairement circonscrites » les incidences qui, selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes :

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

4.22 Limitations

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

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

Les limitations peuvent être :

- imposées par des événements extérieurs. Par exemple, si la nomination du commissaire aux comptes après la clôture de l'exercice N-1 l'a empêché d'assister aux inventaires physiques de l'exercice précédent et s'il n'a pu vérifier les quantités par des procédures d'audit complémentaires ; ou bien si le commissaire aux comptes n'a pu effectuer des procédures d'audit suffisantes sur une filiale située dans un pays en conflit ; ou bien encore si un incendie a détruit les pièces justificatives.
- imposées par les dirigeants. Par exemple, si la direction s'oppose aux demandes de confirmation des tiers envisagées par le commissaire aux comptes alors que celui-ci les a retenues comme technique de contrôle et considère que le refus de la direction n'est pas fondé¹¹⁵. Ce type de limitation devrait être rare dans la mesure notamment où il est de nature à constituer un délit d'entrave à l'exercice de la mission du commissaire aux comptes et donc à faire l'objet d'une révélation auprès du Procureur de la République.

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

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

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

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

¹¹⁵ NEP 505, paragraphes 10 à 12.

C'est donc le caractère clairement circonscrit¹¹⁶ et l'importance de ces incidences, chiffrées ou potentielles, eu égard au montant du (des) poste(s) concerné(s) par la (les) limitation(s), à leur nature et à leur caractère déterminant pour la compréhension des comptes, qui permettent au commissaire aux comptes de décider s'il y a lieu de certifier avec réserve(s) ou s'il est dans l'impossibilité de certifier.

4.23 Multiples incertitudes

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

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

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

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

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

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

La multiplicité des incertitudes en cause conduit ainsi à prendre en considération, au-delà du critère habituel d'importance relative fondé généralement sur des références quantitatives, la probabilité de survenance d'une situation particulièrement dommageable pour l'entité, en tant que telle¹¹⁷.

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

¹¹⁶ Comme précisé au 3.3, sont « clairement circonscrites » les incidences qui, selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes :

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

¹¹⁷ Bulletin CNCC n°102, p.324.

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

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

Exemple de multiples incertitudes :

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

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

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

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

L'information est fournie en annexe.

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

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

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

Un refus de certifier amène le commissaire aux comptes à s'interroger sur la constitution ou non du délit de publication ou de présentation de comptes annuels ne donnant pas une image fidèle¹¹⁸. Il n'existe pas de délit équivalent pour les comptes consolidés. Le cas échéant, le

¹¹⁸ Articles L.242-6-2°, L.244-1, L.241-3-3° et L.243-1.

commissaire aux comptes s'interrogera sur la constitution du délit de fausse information (code monétaire et financier, article L.465-3-2).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4.31 Réserve

4.31.1 Pour désaccord

« Lorsque le commissaire aux comptes précise les motifs de la réserve pour désaccord, il quantifie au mieux les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées ou bien indique les raisons pour lesquelles il ne peut les quantifier. »¹¹⁹.

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

4.31.2 Pour limitation

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

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

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

Fondement de l'opinion avec réserve

Motivation de la (des) réserve(s)

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

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

Référentiel d'audit

(...)

Indépendance

(...)

¹¹⁹ NEP 700, paragraphe 10.

4.32 Refus de certifier

« Lorsque le commissaire aux comptes précise les motifs du refus de certifier pour désaccord, il quantifie, lorsque cela est possible, les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées. »¹²⁰

La présentation suivante est préconisée par la CNCC :

Fondement du refus de certifier

Motivation du refus de certifier

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

Référentiel d'audit

(...)

Indépendance

(...)

4.33 Impossibilité de certifier

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

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

¹²⁰ NEP 700, paragraphe 13.

La présentation suivante est préconisée par la CNCC :

Fondement de l'impossibilité de certifier

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

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

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

4.41 Principe

Bien que la certification ne porte que sur les comptes de l'exercice écoulé¹²¹, la nécessité d'assurer le suivi de la réserve ou du refus de certifier ou bien encore de l'impossibilité de certifier revêt une importance particulière dans la mesure où les comptes sont présentés sous forme comparative.

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

4.42 Situations possibles

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

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

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

¹²¹ Voir 2.23.

4.43 Position du commissaire aux comptes

4.43.1 Réserve pour désaccord ou refus de certifier

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

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

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

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

Si tel est le cas, le commissaire aux comptes estime si ce point relève d'une justification des appréciations au regard de la NEP 701¹²² ou de la NEP 702¹²³.

Si tel n'est pas le cas, il peut estimer utile d'attirer l'attention sur l'information donnée dans l'annexe, dans la partie distincte de son rapport relative aux observations¹²⁴.

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

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

¹²² NEP 701 - *Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public.*

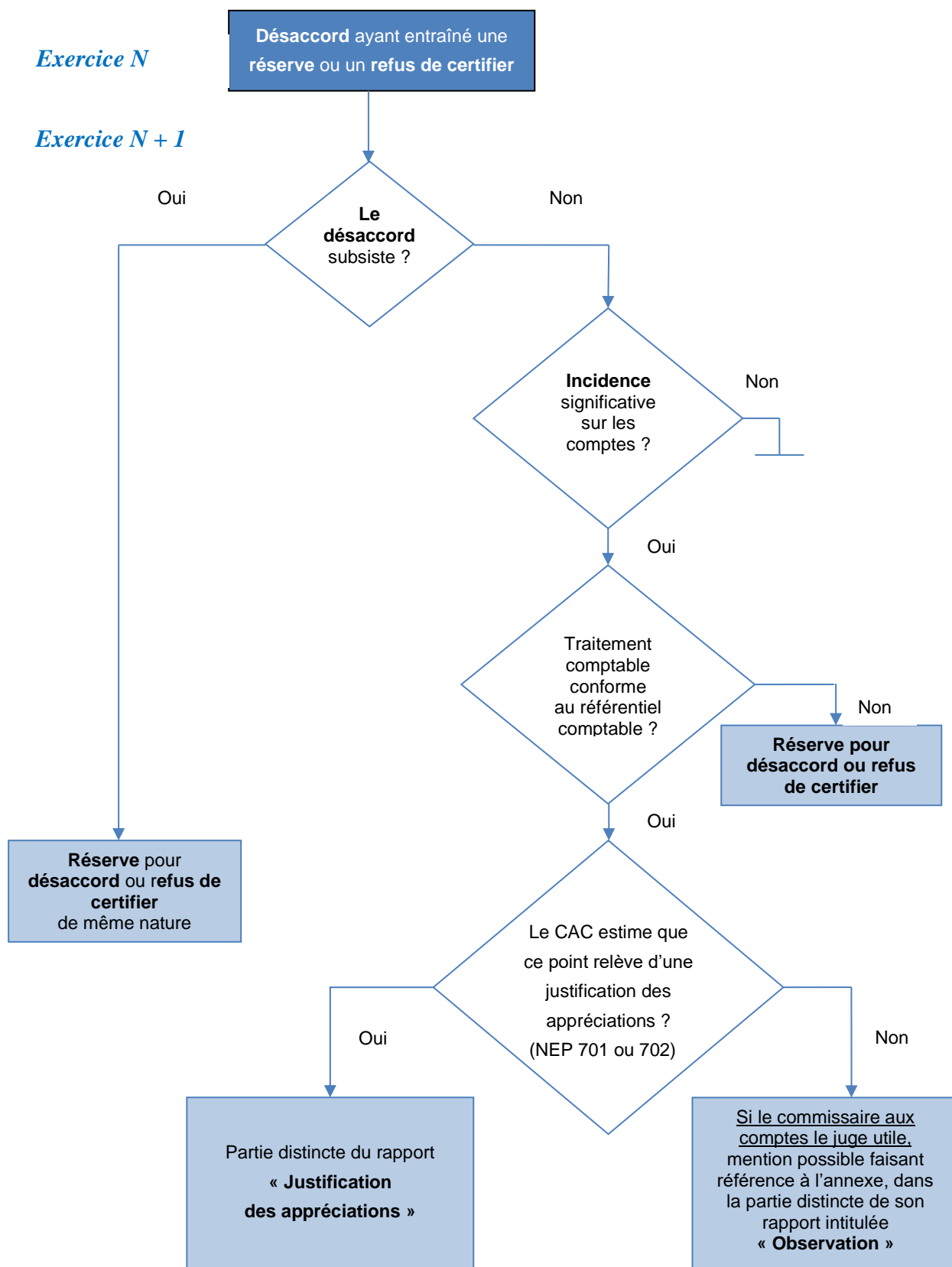
¹²³ NEP 702 - *Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public.*

¹²⁴ Il convient de préciser que lorsqu'une correction d'erreurs correspond à un changement de méthode comptable (passage d'une méthode comptable inappropriée à une méthode comptable appropriée), les conséquences sur le rapport du commissaire aux comptes sont celles d'un changement de méthodes comptables, auquel cas le commissaire aux comptes formule obligatoirement une observation conformément au paragraphe 09 de la NEP 730.

Réserve pour désaccord ou refus de certifier

Exercice N

Exercice N + 1



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

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

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

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

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

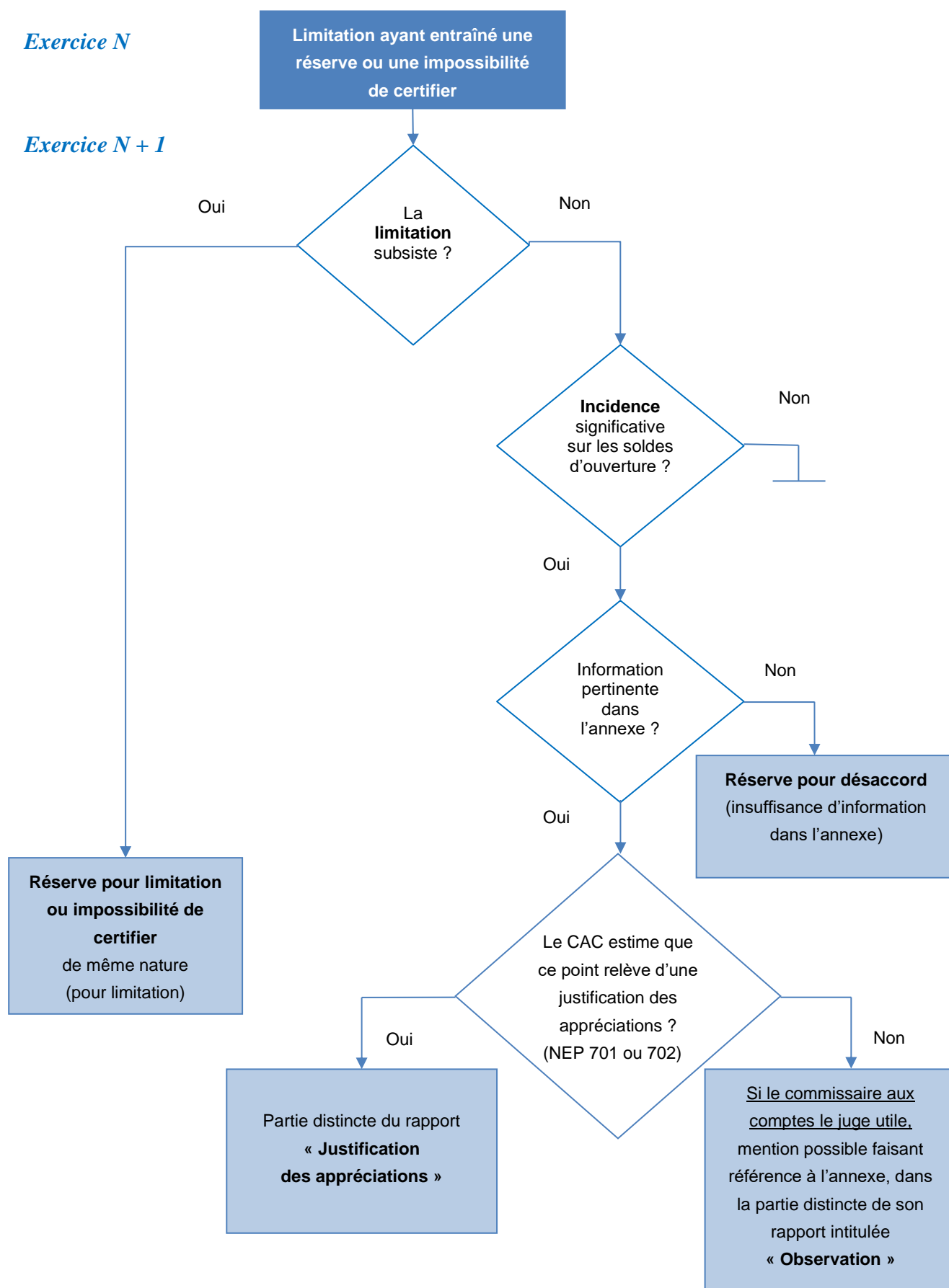
- C) La limitation à l'étendue des travaux portant sur les comptes de l'exercice précédent n'existe plus sur les comptes de l'exercice et les travaux réalisés ont permis de s'assurer que les soldes d'ouverture ne comportaient pas d'anomalies significatives.

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

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

Exercice N

Exercice N + 1



4.43.3 Impossibilité de certifier en raison de multiples incertitudes

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

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

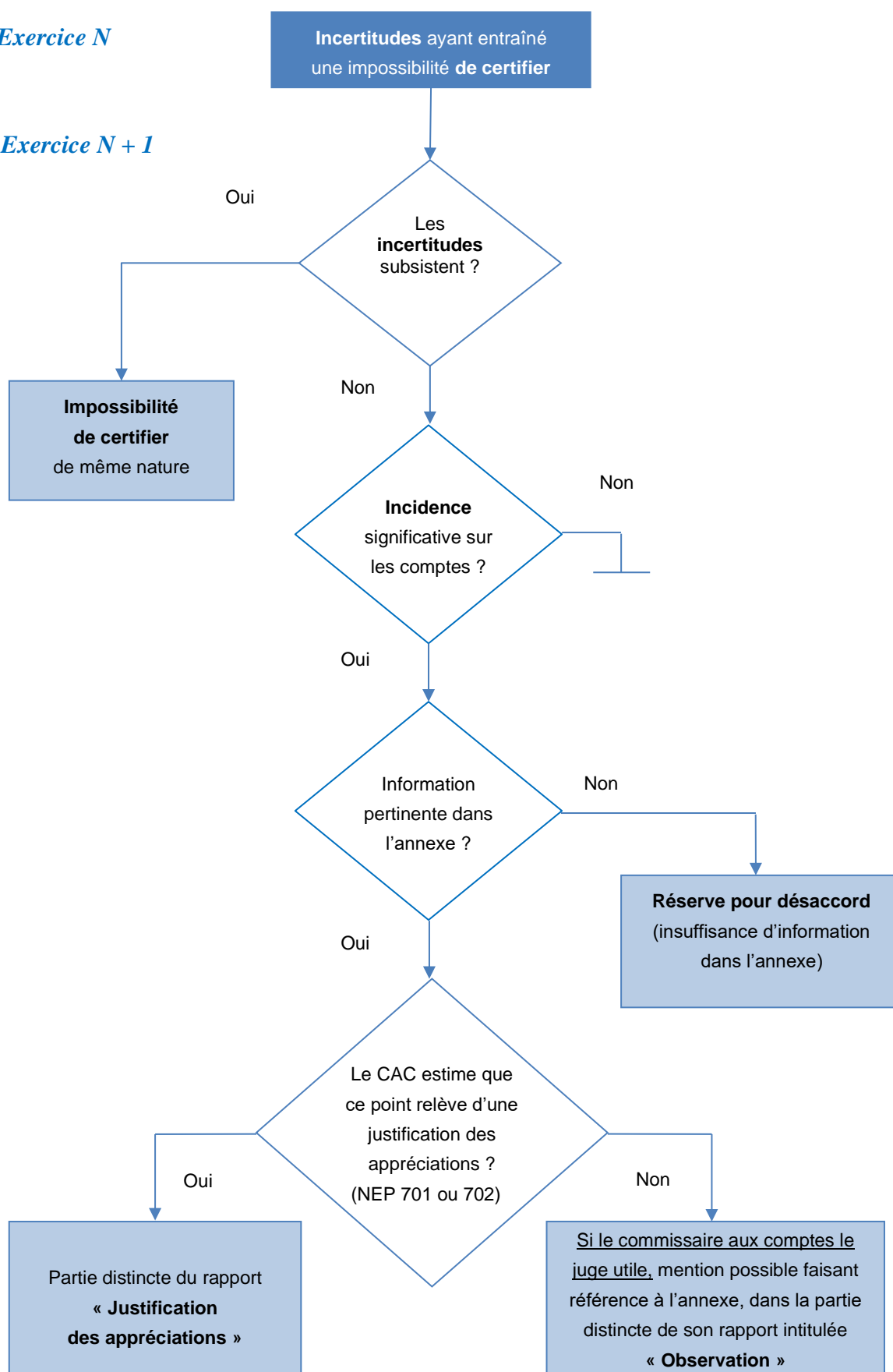
- B) Les multiples incertitudes ayant conduit à une impossibilité de certifier n'existent plus à la fin de l'exercice car elles se sont dénouées au cours de l'exercice.

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

Impossibilité de certifier en raison de multiples incertitudes

Exercice N

Exercice N + 1



4.5 RÉFÉRENTIEL D'AUDIT

Le paragraphe 18 c) de la NEP 700 précise que le rapport du commissaire aux comptes comporte dans la partie distincte relative au fondement de l'opinion « - *une sous-partie relative au référentiel d'audit incluant les normes d'exercice professionnel conformément auxquelles la mission a été accomplie ;* »

Cette sous-partie est ainsi rédigée :

Référentiel d'audit

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

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

Les contrôles effectués par le commissaire aux comptes sont ceux lui permettant de fonder son opinion sur les comptes. L'objectif et la démarche d'audit sont décrits dans la partie du rapport intitulée « Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels ».

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

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

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

4.6 INDÉPENDANCE

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

- au 10.2 f¹²⁵ concernant l'absence de fourniture de services, autres que la certification des comptes, interdits et sur l'indépendance vis-à-vis de l'entité contrôlée ;
- au 10.2 g¹²⁶ concernant l'indication des services autres que la certification des comptes fournis à l'entité contrôlée ou à ses filiales et qui n'ont pas été communiqués dans le rapport de gestion ou l'annexe des comptes.

Le paragraphe 18 c) de la NEP 700 précise ainsi que le rapport du commissaire aux comptes comporte dans la partie distincte relative au fondement de l'opinion :

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

En outre, s'agissant des entités EIP, le paragraphe 19 de la NEP 700 précise :

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

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

Postérieurement à l'homologation de la NEP 700 (arrêté du 1^{er} octobre 2018), des modifications relatives aux services interdits ont été introduites par la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises (dite « loi PACTE »), publiée le 23 mai 2019 :

- la suppression de la liste des services interdits pour les entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public (Non EIP) ;
- la suppression des services ajoutés en droit français dans le cadre des missions de certification pour les entités d'intérêt public (EIP) tout en maintenant la liste des services interdits par l'article 5 paragraphe 1 du règlement (UE) n° 537/2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public.

La sous-partie « Indépendance » dans la partie « Fondement de l'opinion » du rapport sur les comptes ne fait donc plus référence aux missions interdites par le code de déontologie, puisque la loi PACTE a, pour les non EIP, supprimé la notion même de services interdits qui figuraient jusque-là dans le code et pour les EIP, supprimé les interdictions non prévues par le règlement (UE) n°537/2014.

Il y est en revanche affirmé que la mission d'audit a été réalisée dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

¹²⁵ Article 10.2 f) du règlement (UE) n°537/2014 : « il [le rapport d'audit] atteste qu'il n'a pas été fourni de services autres que d'audit interdits visés à l'article 5, paragraphe 1, et que les contrôleurs légaux des comptes ou les cabinets d'audit sont restés indépendants vis-à-vis de l'entité contrôlée au cours de l'audit ; »

¹²⁶ Article 10.2 g) du règlement (UE) n°537/2014 : « il [le rapport d'audit] indique les services, outre le contrôle légal des comptes, qui ont été fournis par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit, à l'entité contrôlée et sa ou ses filiales, et qui n'ont pas été communiqués dans le rapport de gestion ou les états financiers. »

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

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

Indépendance

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du ... *[date du début de l'exercice]* à la date d'émission de notre rapport.

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

Nous avons réalisé notre mission ~~d'audit~~ dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du ... *[date du début de l'exercice]* à la date d'émission de notre rapport.

4.62 Dans les entités d'intérêt public

Indépendance

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

[Le cas échéant] Par ailleurs, les services autres que la certification des comptes que nous avons fournis au cours de l'exercice à votre société et aux entités qu'elle contrôle¹²⁷ et qui ne sont pas mentionnés dans le rapport de gestion ou l'annexe des comptes annuels¹²⁸ sont les suivants :

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

¹²⁷ Le règlement (UE) n° 537/2014 parle de « filiales ». Selon l'article L.233-1, une filiale est une société dont plus de la moitié du capital est détenue par l'entité auditée. Par cohérence avec le périmètre retenu pour les obligations relatives aux SACC et afin de lever toute ambiguïté, le terme « filiales » a été remplacé par « entités qu'elle contrôle ».

¹²⁸ S'il s'agit de comptes consolidés : « *[Le cas échéant]* Par ailleurs, les services autres que la certification des comptes que nous avons fournis au cours de l'exercice à votre société et aux entités qu'elle contrôle et qui ne sont pas mentionnés dans le rapport de gestion ou l'annexe des comptes consolidés sont les suivants :

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

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

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

[Le cas échéant] Par ailleurs, les services autres que la certification des comptes que nous avons fournis au cours de l'exercice à votre société et aux entités qu'elle contrôle¹²⁷ et qui ne sont pas mentionnés dans le rapport de gestion ou l'annexe des comptes annuels sont les suivants :

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

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

5.1 CONTENU

La NEP 700 relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés prévoit, dans son paragraphe 18 c) que, le cas échéant, le rapport sur les comptes annuels ou consolidés comporte une partie distincte relative à des incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation.

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

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

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

5.2 INCERTITUDE SIGNIFICATIVE LIÉE À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

5.21 Définition

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

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

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

5.22 Traitement dans le rapport

La NEP 570 prévoit :

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

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

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

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

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

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

En effet, la NEP 700 prévoit au paragraphe 14 :

« Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de certifier : (...) »

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

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

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

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

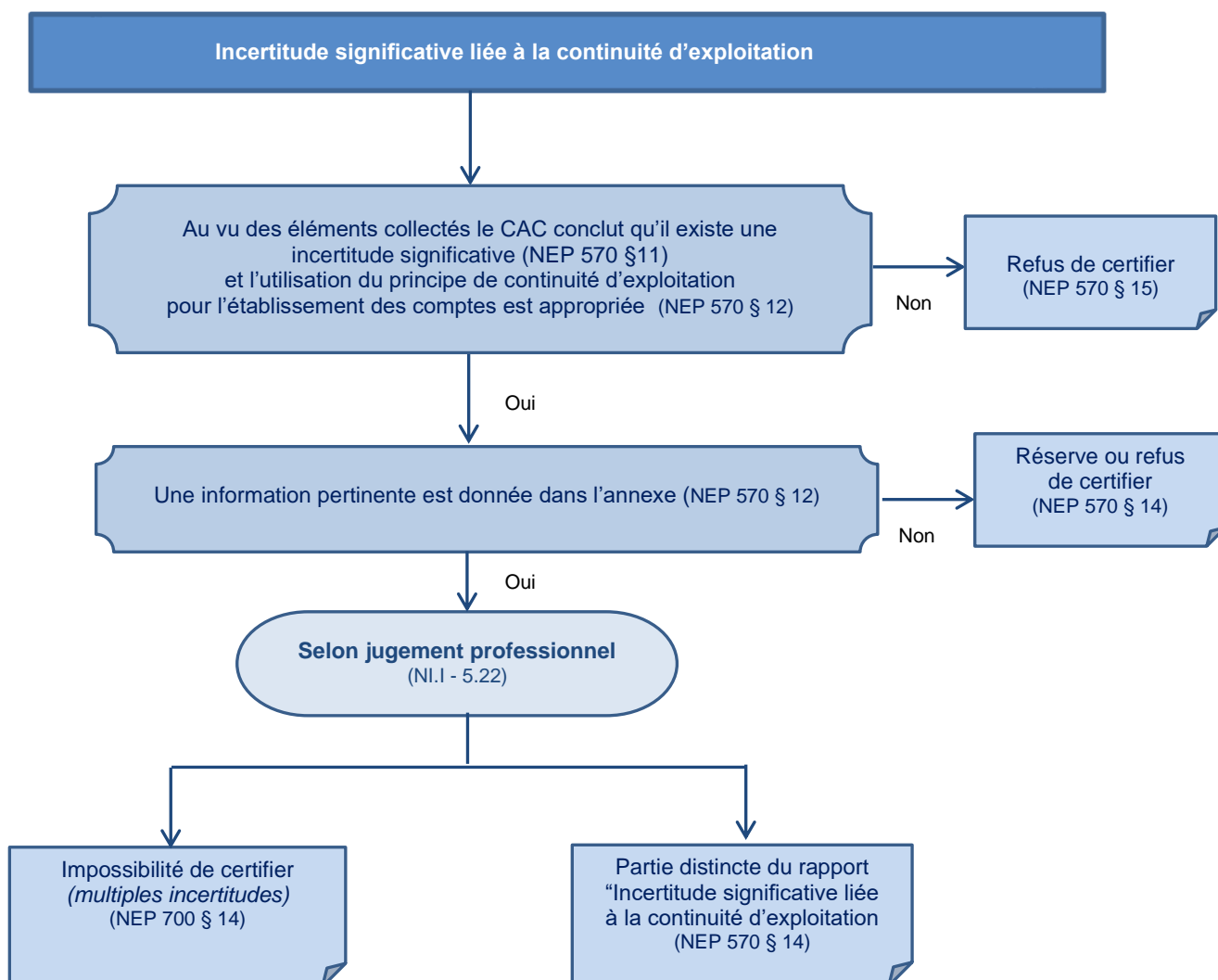
Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur l'incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation décrite dans la note XX de l'annexe des comptes annuels [ou : consolidés].

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

(...)

- il formule une certification avec réserve ou un refus de certifier conformément à la norme d'exercice professionnel relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés ; et
- il indique dans la partie de son rapport relative au fondement de l'opinion qu'il existe une incertitude significative susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation et que les comptes ne donnent pas d'information pertinente sur cette incertitude significative.

Dans ce cas, la partie du rapport « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation » n'a pas lieu d'être.



5.3 CONTINUITÉ D'EXPLOITATION DÉFINITIVEMENT COMPROMISE

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

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

Lorsque les comptes ne sont pas établis en valeurs liquidatives, le commissaire aux comptes formule un refus de certifier¹²⁹ et ce, quand bien même l'annexe préciserait que le principe de continuité d'exploitation doit être abandonné. Lorsque les incidences chiffrées des ajustements ne peuvent être déterminées, il l'indique dans son rapport.

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

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

Lorsque la décision est prise après la clôture de l'exercice, il convient de se référer aux 1.41.2 (référentiel français) et 1.42.2 (référentiel IFRS) et 2.3 de la note d'information de la CNCC NI II – *Le commissaire aux comptes et les événements postérieurs à la clôture de l'exercice*, 2^{ème} édition publiée en janvier 2021, pour les conséquences, sur les comptes et sur le rapport, de la survenance entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes, d'un événement compromettant irrémédiablement la continuité d'exploitation.

5.4 LIEN AVEC LA PROCÉDURE D'ALERTE

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

La NEP 570 - *Continuité d'exploitation* précise, au § 16 : « Lorsque, au cours de sa mission, le commissaire aux comptes relève des faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation, il met en œuvre la procédure d'alerte lorsque les dispositions légales et réglementaires le prévoient. »

¹²⁹ Le § 15 de la NEP 570 prévoit : « Lorsque les comptes sont établis dans une perspective de continuité d'exploitation, mais que le commissaire aux comptes estime que l'application par la direction du principe de continuité d'exploitation est inappropriée, il refuse de certifier les comptes. »

La procédure d'alerte et la mission de certification des comptes sont deux obligations différentes qui sont conduites parallèlement dans le cadre de la mission du commissaire aux comptes.

Les mêmes faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation peuvent ainsi aboutir :

- d'une part, à mettre en œuvre la procédure d'alerte ;
- d'autre part, à attirer l'attention sur l'information donnée dans l'annexe dans la partie distincte du rapport relative à des incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation ou à formuler un refus ou une impossibilité de certifier les comptes.

Ces deux conséquences découlant d'une même analyse de la continuité d'exploitation, il ne peut y avoir de contradiction entre elles (se reporter pour plus de précisions au 2.26.1 de la note d'information de la CNCC NI III - *Continuité d'exploitation de l'entité : Prévention et traitement des difficultés - Alerte du commissaire aux comptes*, publiée en janvier 2020).

6. OBSERVATIONS

6.1 CONTENU

La NEP 700 - Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés précise :

« 07. Conformément à la faculté qui lui est donnée par l'article R.823-7 du code de commerce, le commissaire aux comptes formule, s'il y a lieu, toute observation utile.

En formulant une observation, le commissaire aux comptes attire l'attention du lecteur des comptes sur une information fournie dans l'annexe. Il ne peut pas dispenser d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants.

Les observations sont formulées dans une partie distincte avant la justification des appréciations.

Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation lorsque des dispositions légales et réglementaires le prévoient. Cette situation se présente, par exemple, en cas de changement de méthodes comptables survenu dans les comptes annuels au cours de l'exercice.

Lorsque le commissaire aux comptes envisage de formuler une observation, il en communique les motifs aux organes mentionnés à l'article L.823-16 du code de commerce. »

6.2 NATURE DES OBSERVATIONS

Les observations ont pour but de souligner, ou d'attirer l'attention du lecteur, sur une information donnée dans l'annexe.

Les observations ne doivent pas conduire à remettre en cause l'opinion exprimée.

Certaines de ces observations sont systématiques, d'autres facultatives dans les limites précisées au 6.4 ci-après :

- systématiques :
 - changement de méthodes comptables (voir 6.8 ci-après) ;
- facultatives, par exemple en cas de :
 - changement d'estimations ayant une incidence significative ;
 - suivi de réserve, de refus ou d'impossibilité de certifier de l'exercice précédent (voir 4.4 ci-dessus).

Un usage trop fréquent des observations facultatives est de nature à en affaiblir la portée. C'est pourquoi la formulation d'une observation devrait être limitée aux situations où le commissaire aux comptes estime nécessaire d'attirer l'attention du lecteur sur un point essentiel pour sa compréhension des comptes.

6.3 LIEN AVEC L'OPINION

Le paragraphe 7 de la NEP 700 prévoit notamment que le commissaire aux comptes :

- formule, s'il y a lieu, toute observation utile dans son rapport, conformément à l'article R.823-7 ;
- formule systématiquement une observation lorsque des dispositions légales et réglementaires le prévoient.

Une observation, systématique ou facultative, peut ainsi trouver sa place dans la partie du rapport relative aux observations, quelle que soit l'opinion exprimée par le commissaire aux comptes.

6.4 LIEN AVEC LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS

Lorsque le commissaire aux comptes détermine qu'un élément concernant les comptes nécessite une explication des appréciations (entités Non EIP) ou qu'un risque d'anomalies significatives est un point clé de l'audit (entités EIP), cet élément / point ne fait pas l'objet d'une observation dans la partie du rapport relative aux observations, à l'exception des cas où des dispositions légales et réglementaires le prévoient, c'est-à-dire en pratique en cas de changement de méthode comptable (cf. 7.7).

6.5 PRÉCAUTIONS À PRENDRE

La rédaction d'une observation nécessite certaines précautions :

- le commissaire aux comptes n'a pas à répéter une information contenue dans l'annexe. L'observation permet, au moyen d'un renvoi, d'attirer l'attention du lecteur sur un point particulier qui affecte de façon significative la compréhension des comptes et qui est décrit de manière pertinente dans l'annexe ;
- une information dans l'annexe ne peut en aucun cas se substituer à un traitement comptable inapproprié et une observation ne peut pas être une réserve « déguisée » ; il en serait ainsi, par exemple, d'une observation qui renverrait à une note de l'annexe révélant un traitement comptable inapproprié ;
- face à l'absence d'une information significative, le commissaire aux comptes n'a pas à se substituer à l'entité, puisqu'il ne peut pas dispenser d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants¹³⁰ ; si l'absence d'une telle information a une incidence sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle que donnent les comptes, elle a forcément une incidence sur l'expression de l'opinion du commissaire aux comptes, sous la forme d'une réserve ou d'un refus de certifier.

En conséquence, l'observation formulée renvoie à l'annexe de façon succincte. Toute absence de référence à une note de l'annexe et/ou tout complément d'information ou d'explication apporté par le commissaire aux comptes sont à proscrire car ils mettraient en évidence une insuffisance d'information dans l'annexe, devant entraîner une réserve ou un refus de certifier.

¹³⁰ NEP 700, paragraphe 07.

6.6 PLACE ET FORMULATION DES OBSERVATIONS

6.61 Place

Afin d'éviter toute confusion avec une réserve, un refus ou une impossibilité de certifier, la partie distincte du rapport relative aux observations :

- est située avant la justification des appréciations (cf. NEP 700 § 07) ;
- précise que celle-ci ne remet pas en cause l'opinion exprimée par le commissaire aux comptes.

6.62 Formulation

Ayant pour objectif d'attirer l'attention du lecteur sur un point concernant les comptes et exposé de manière pertinente dans l'annexe, l'observation, après avoir précisé que l'opinion du commissaire aux comptes n'est pas remise en cause, fait référence à la note où le point est effectivement développé dans l'annexe.

La formulation préconisée par la CNCC est la suivante :

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur le point suivant exposé dans la note XX de l'annexe des comptes annuels [ou : consolidés] concernant ... [Exposer le point concerné].

Sont développées ci-après les situations concernant :

- les incertitudes autres que les incertitudes significatives liées à la continuité d'exploitation (6.7), incluant un résumé du traitement des incertitudes dans le rapport (6.74) ;
- les changements comptables (6.8).

Des exemples de formulation d'observations figurent au chapitre 12 pour les situations comportant des incertitudes (12.3).

6.7 CAS PARTICULIER DES INCERTITUDES AUTRES QUE LES INCERTITUDES SIGNIFICATIVES LIÉES À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

La NEP 700 n'évoque le cas des incertitudes que dans son paragraphe 14 relatif à l'impossibilité de certifier et dans son paragraphe 18 relatif au contenu du rapport, lequel prévoit une partie distincte en cas d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation.

« 14. Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de certifier :

D'une part, lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, et (...) ;

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

« 18. Les rapports établis par le commissaire aux comptes mentionnent les informations prévues aux articles R. 822-56, R. 823-7, D. 823-7-1, L. 225-235 ou L. 226-10-1 et L. 823-10 du code de commerce.

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

(...)

c) Les parties distinctes suivantes, nettement individualisées :

(...)

- le cas échéant, les incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation ;

(...). »

6.71 Définition de l'incertitude

Une incertitude existe lorsque les conséquences d'une situation ne peuvent être évaluées, compte tenu de l'information existante, car son dénouement dépend de la réalisation d'événements futurs.

À la date d'arrêté des comptes, ou à la date d'établissement du rapport du commissaire aux comptes, il existe donc une impossibilité matérielle de traduire le dénouement de l'incertitude dans les comptes.

Les cas les plus fréquents d'incertitudes sont les procès, les litiges dont :

- l'issue est incertaine et peut aussi bien être en faveur qu'en défaveur de l'entité ;
- les conséquences ne peuvent être estimées car leur montant est trop incertain ou inconnu.

Une autre situation d'incertitude est celle relative à la continuité d'exploitation lorsque l'entreprise connaît des difficultés (cf. chapitre 5 supra).

6.72 Distinction entre incertitudes, limitations à l'étendue des travaux et désaccords

Les situations d'incertitude ne doivent pas être confondues avec celles qui comportent une limitation à l'étendue des travaux du commissaire aux comptes ou qui conduisent à un désaccord du commissaire aux comptes sur l'application des règles et méthodes comptables.

En effet, dans une situation d'incertitude :

- le commissaire aux comptes considère qu'il dispose d'éléments dont le caractère probant est suffisant pour apprécier la situation d'incertitude dans laquelle se trouvent les dirigeants ;
- une information concernant cette situation est donnée de manière pertinente dans l'annexe.

Une information pertinente dans l'annexe devrait inclure notamment :

- une description de la situation précisant la nature de l'incertitude et ses incidences possibles ;
- le ou les postes des comptes concerné(s) ;
- le montant maximum du risque lorsqu'il peut être appréhendé ou une estimation de la fourchette dans laquelle il se situe. Lorsqu'aucune estimation ne peut être effectuée, ce fait devrait être précisé afin de justifier l'absence d'information à cet égard ;
- l'impossibilité de déterminer le dénouement de l'incertitude.

6.72.1 Distinction entre incertitude et limitation à l'étendue des travaux

Lorsque le commissaire aux comptes ne peut obtenir d'éléments dont le caractère probant est suffisant pour justifier la position prise par les dirigeants concernant l'existence et le traitement d'une incertitude, notamment en termes d'information fournie dans l'annexe, il se trouve confronté à une limitation à l'étendue de ses travaux et devrait en conséquence formuler une réserve ou une impossibilité de certifier les comptes.

Normalement, l'incertitude est une situation appelée à se dénouer à une date ultérieure mais pour laquelle il n'existe pas, à la date du rapport du commissaire aux comptes, d'éléments permettant d'en déterminer l'issue. La direction de l'entité dispose cependant de diverses informations pour prendre sa décision quant au traitement de cette incertitude dans les comptes.

Lorsque le commissaire aux comptes considère que la direction n'a pas mis à sa disposition toutes les informations dont elle dispose pour analyser et évaluer l'incertitude, il se trouve dans une situation de limitation à l'étendue de ses travaux.

Il en est de même par exemple lorsque le commissaire aux comptes n'a pu obtenir la justification de certains comptes et que l'analyse de ces comptes par l'entité est en cours au moment où il émet son rapport, car cette situation ne constitue pas une incertitude.

6.72.2 Distinction entre incertitude et désaccord

A) Information absente ou non pertinente

Lorsque le commissaire aux comptes considère que l'information relative à l'incertitude n'est pas pertinente ou est absente de l'annexe, il exprime une réserve pour désaccord ou un refus de certifier. Le commissaire aux comptes sera conduit à considérer que l'information donnée n'est pas pertinente dès lors qu'elle ne permet pas au lecteur des comptes d'apprécier les conséquences possibles de la situation d'incertitude eu égard aux informations disponibles la concernant.

B) Distinction entre incertitude et désaccord sur des estimations comptables

L'établissement des comptes implique des estimations de la part de la direction. Ces estimations font intervenir le jugement de la direction concernant le dénouement de certains événements futurs. Par exemple : détermination d'une provision pour garantie, d'une dépréciation de créances douteuses, estimation de la valeur actuelle des stocks, de la durée d'utilité des immobilisations, etc. Le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre les procédures d'audit lui permettant de collecter des éléments suffisants et appropriés pour conclure sur le caractère raisonnable de ces estimations et des informations fournies dans l'annexe sur ces estimations.

Si, sur la base de ses travaux, le commissaire aux comptes considère que ces estimations ne présentent pas un caractère raisonnable et que leur incidence est significative, il formule une réserve pour désaccord ou, le cas échéant, il refuse de certifier les comptes.

6.73 Position du commissaire aux comptes

Dans le cas où il existe des incertitudes significatives (ne constituant pas des incertitudes significatives sur la continuité d'exploitation), décrites de manière pertinente dans l'annexe,

dont la résolution dépend d'événements futurs et qui pourraient affecter les comptes, le commissaire aux comptes détermine si ces incertitudes nécessitent une explicitation des appréciations (entités Non EIP) ou constituent un point clé de l'audit (entités EIP). Dans l'affirmative, ces incertitudes ne font pas l'objet d'une observation (cf. 7.7).

Lorsque le commissaire aux comptes estime que ces incertitudes ne nécessitent pas une explicitation des appréciations (entités Non EIP) ou ne constituent pas un point clé de l'audit (entités EIP), il peut formuler une observation dans la partie distincte du rapport relative aux observations. La formulation de l'observation peut prendre la forme suivante :

Observation

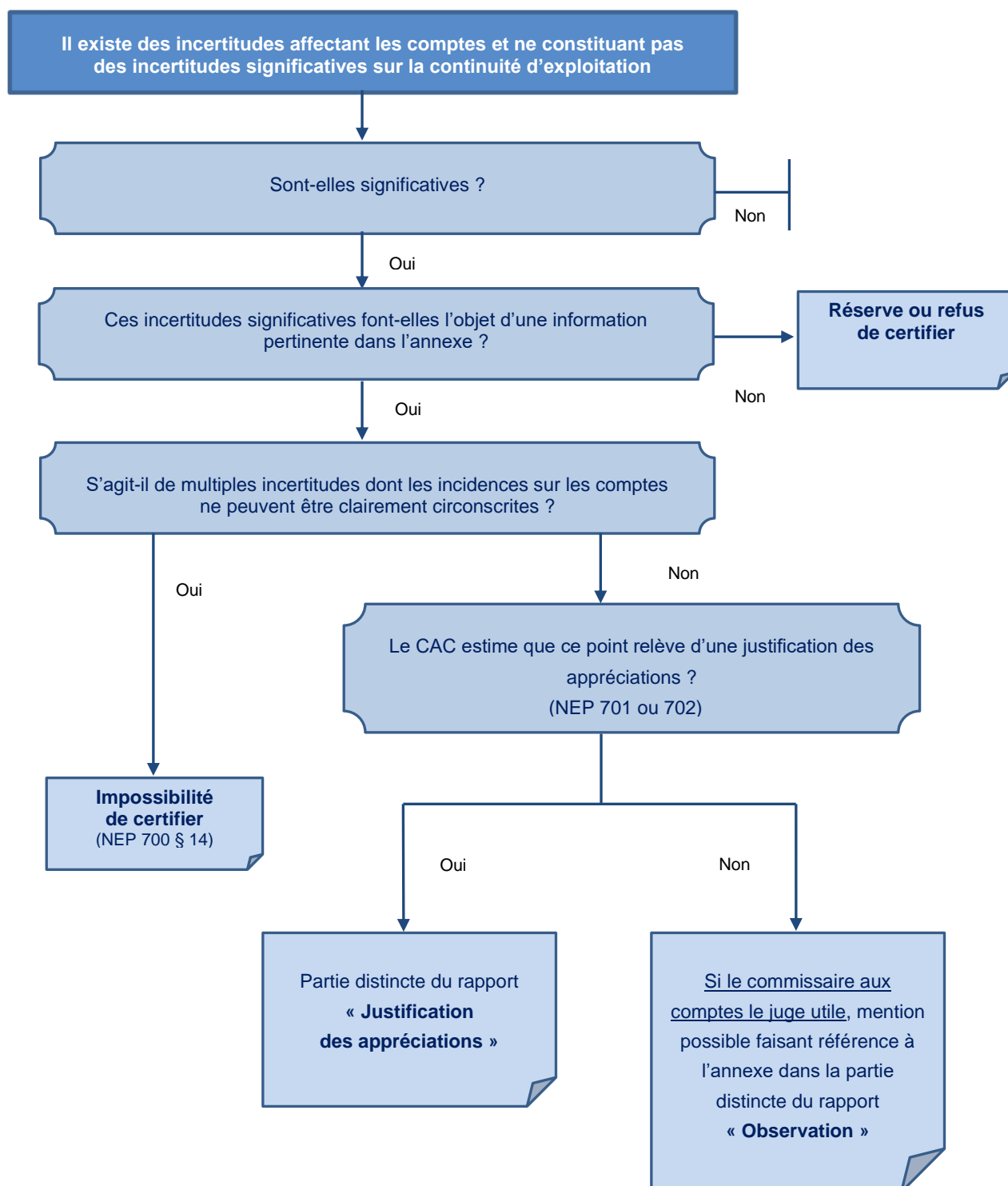
Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur l'incertitude exposée dans la note XX de l'annexe des comptes annuels [consolidés] concernant ... *[Exposer le point concerné]*.

Pour prendre sa décision, le commissaire aux comptes évalue notamment la possibilité que des pertes significatives affectent les comptes lors du dénouement de l'incertitude ; si le commissaire aux comptes considère qu'une probabilité de survenance de perte existe et que le montant concerné peut affecter de façon significative les comptes, il peut estimer nécessaire de formuler une observation.

Dans le cas où le commissaire aux comptes a constaté de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites, il formule une impossibilité de certifier¹³¹ (cf. 4.23 supra et exemple en 12.32).

¹³¹ NEP 700, paragraphe 14.

Traitement des incertitudes dans le rapport



Des exemples de formulation d'observation figurent aux 12.3 et 12.4 pour les situations comportant des incertitudes.

6.8 CAS PARTICULIER DES CHANGEMENTS COMPTABLES

Par convention dans la NEP 730 - *Changements comptables*, homologuée en mai 2007, sont qualifiés de « changements comptables » :

- les changements de méthodes comptables ;
- les changements d'estimation ;
- les corrections d'erreurs ;
- les changements d'options fiscales¹³².

Cette typologie est importante car le traitement des changements comptables dans le rapport du commissaire aux comptes dépend de la qualification du changement.

Quel que soit le changement comptable, il convient de mettre en œuvre les procédures d'audit décrites dans la NEP 730 et non détaillées ici.

Cette NEP prévoit, au paragraphe 08, que « *Lorsque le commissaire aux comptes estime que le changement comptable n'est pas justifié, ou que sa traduction comptable ou l'information fournie dans l'annexe ne sont pas appropriées, il en tire les conséquences sur l'expression de son opinion* ».

En application de la NEP 450 - *Évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit*, la formulation d'une réserve ou d'un refus suppose que l'anomalie relevée soit significative. Le choix entre la réserve et le refus se fait selon les modalités précisées au 4.21.

6.81 Changements de méthodes comptables

6.81.1 Dispositions des référentiels comptables

Les définitions et les causes des changements de méthodes comptables sont limitativement énumérées par les référentiels comptables applicables en France. Ne sont reprises dans les paragraphes suivants que les principales définitions relatives aux méthodes comptables et aux changements de méthodes comptables. Il conviendra de se référer au texte intégral du plan comptable général et de la norme IAS 8 pour une correcte application des dispositions de ces deux référentiels comptables.

A) Référentiel IFRS

IAS 8¹³³

Selon IAS 8.5, « *Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers* ».

¹³² Le règlement ANC n°2018-01 du 20 avril 2018, modifiant le Règlement ANC N°2014-03 relatif au plan comptable général, a supprimé la notion de « changement d'options fiscales » cf. 6.84.

¹³³ L'IASB a publié, le 12 février 2021, des amendements à la norme IAS 8, intitulés « Définition d'une estimation comptable », applicables, selon l'IASB, de manière prospective pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2023, avec possibilité d'une application anticipée. Ces amendements, qui visent à faciliter la distinction entre les méthodes comptables et les estimations comptables, ne sont pas encore adoptés par l'Union européenne.

Selon IAS 8.14, « Une entité ne doit changer de méthodes comptables que si le changement :

(a) est imposé par une IFRS ; ou

(b) a pour résultat que les états financiers fournissent des informations fiables et plus pertinentes sur les effets des transactions, autres événements ou conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité. »

B) Règles françaises

L'article L.123-17 dispose que « Sauf dans des cas exceptionnels, afin de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise et dans les conditions prévues par un règlement de l'Autorité des normes comptables, les méthodes comptables retenues et la structure du bilan et du compte de résultat ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre. Si des modifications interviennent, elles sont décrites et justifiées dans l'annexe et signalées, le cas échéant, dans le rapport des commissaires aux comptes. ».

L'article 121-5¹³⁴ du PCG dispose :

« (...) Les méthodes comptables sont les principes, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement de ses comptes annuels.

Les termes « méthode comptable » s'appliquent :

- aux méthodes d'évaluation et de comptabilisation ;
- aux méthodes de présentation des comptes.

(...) ».

L'article 122-1 du PCG est ainsi rédigé : « Un changement de méthode résulte soit d'un changement de réglementation comptable, soit d'un changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité. Un changement de réglementation s'impose à l'entité et le changement comptable en résultant n'a pas à être justifié ».

L'article 122-2 du PCG prévoit : « Un changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité n'est possible qu'à la double condition qu'il existe un choix entre plusieurs méthodes comptables conformes aux principes d'établissement des comptes annuels et que le changement de méthode conduise à fournir une meilleure information financière. (...) ».

6.81.2 Incidences sur le rapport

Au niveau de la partie du rapport relative aux observations

La NEP 730 précise :

¹³⁴ Règlement ANC n° 2018-01 du 20 avril 2018, modifiant le Règlement ANC n°2014-03 relatif au plan comptable général. Cet article reprend une partie de la rédaction de l'ancien article 122-1.

« 08. Lorsque le commissaire aux comptes estime que le changement comptable n'est pas justifié, ou que sa traduction comptable ou l'information fournie dans l'annexe ne sont pas appropriées, il en tire les conséquences sur l'expression de son opinion. »

« 09. Lorsque le changement comptable correspond à un changement de méthodes comptables dans les comptes et que le commissaire aux comptes estime que sa traduction comptable, y compris les informations fournies en annexe, est appropriée, il formule une observation dans son rapport sur les comptes pour attirer l'attention de l'utilisateur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe. »¹³⁵

La formulation de l'observation dans le rapport sur les comptes en cas de changement de méthodes comptables suit les mêmes principes que ceux exposés précédemment. Par exemple :

Observation

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note XX de l'annexe qui expose le changement de méthode comptable relatif à

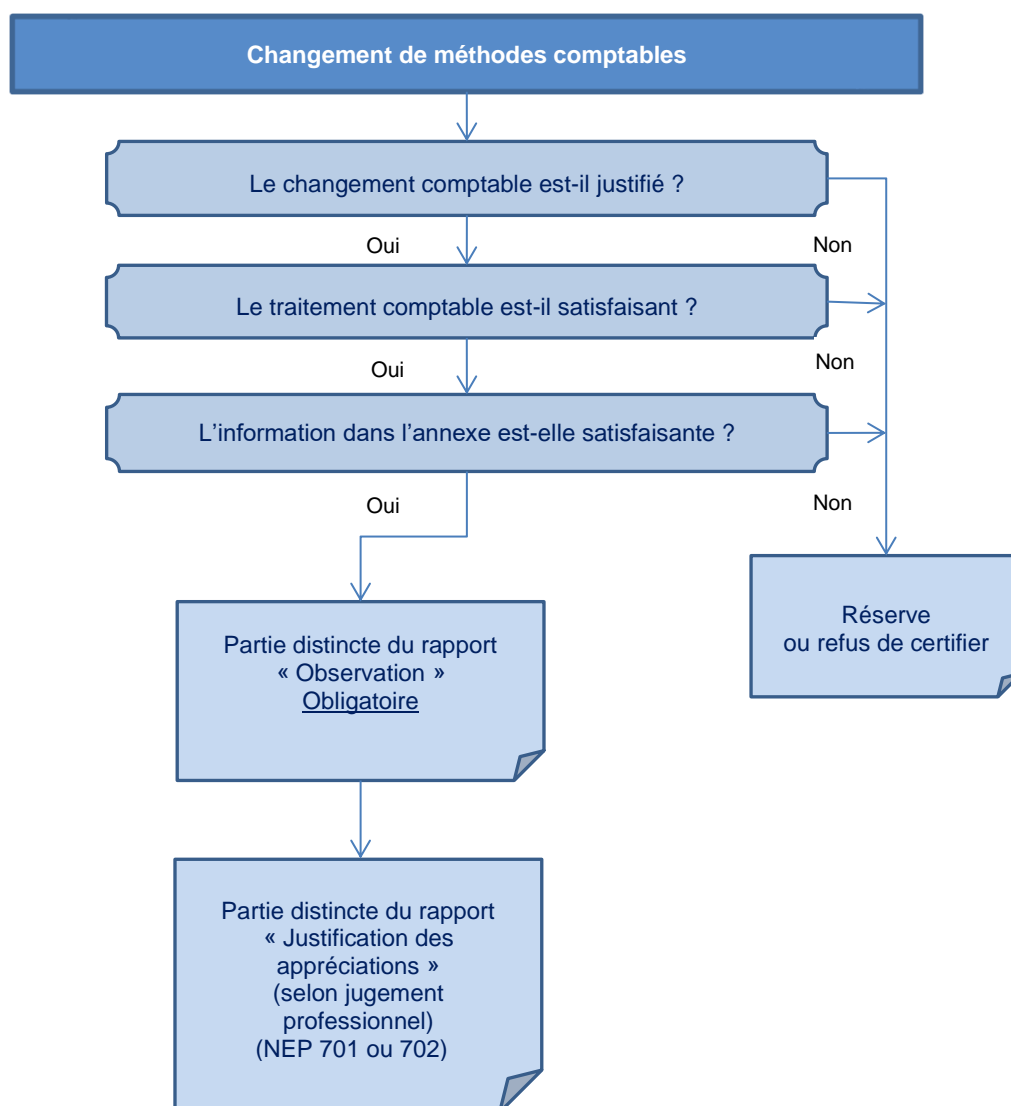
Il convient de noter que cette norme :

- ne relie pas l'obligation de formuler une observation au caractère significatif de l'effet sur les comptes présentés du changement de méthode comptable ; et
- concerne les changements comptables survenus tant dans les comptes annuels que dans les comptes consolidés, quelle que soit l'entité.

Au niveau de la partie du rapport relative à la justification des appréciations

La CNCC considère, en cas de changement de méthodes comptables, qu'il appartient au commissaire aux comptes de décider s'il justifie ou pas de ses appréciations sur le changement.

¹³⁵ Cette obligation figure également au paragraphe 7 de la NEP 700 : « Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation lorsque des dispositions légales et réglementaires le prévoient. Cette situation se présente, par exemple, en cas de changement de méthodes comptables survenu dans les comptes annuels au cours de l'exercice. ».



6.82 Changements d'estimations

6.82.1 Définition

Ne sont reprises dans les paragraphes suivants que les principales définitions relatives aux estimations comptables et aux changements d'estimations comptables. Il conviendra de se référer au texte intégral du plan comptable général et de la norme IAS 8 pour une correcte application des dispositions de ces deux référentiels comptables.

Référentiel IFRS

IAS 8.5 définit un changement d'estimation comptable comme « *un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif, ou du montant de la consommation périodique d'un actif, résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futurs attendus qui y sont associés. Les changements d'estimations* ».

*comptables résultent d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs. »*¹³⁶

Règles françaises

Selon l'article 122-4¹³⁷ du PCG : « *Les estimations comptables sont le résultat de l'exercice du jugement et de la mise en œuvre d'hypothèses dans l'application d'une méthode comptable. »*

Le commentaire relatif au champ d'application de cet article (IR 2) précise : « *Sont qualifiées d'estimations comptables toutes les modalités d'application d'une méthode comptable dès lors que ces modalités ne résultent pas d'un choix de méthodes comptables explicite et permettent d'évaluer au mieux la transaction ».*

L'article 122-5¹³⁷ du PCG indique :

« *Les changements d'estimation résultent soit :*

- *d'un changement de circonstances sur lesquelles l'estimation était fondée ;*
- *de nouvelles informations ou ;*
- *d'une meilleure expérience.*

(...) ».

Les changements d'estimations ne constituent pas des corrections d'erreur sauf si les estimations antérieures étaient fondées sur des données elles-mêmes manifestement erronées sur la base des informations disponibles à l'époque.

À défaut de pouvoir qualifier clairement une modification de changement de méthode comptable ou de changement d'estimation, cette modification est assimilée à un changement d'estimation. »

6.82.2 Incidence sur le rapport

S'il ne justifie pas de ses appréciations sur ce point, le commissaire aux comptes peut, compte tenu de l'importance relative du changement, formuler une observation dans une partie distincte du rapport sur les comptes, placée avant la justification des appréciations, lorsque le changement est justifié et correctement traité dans les comptes annuels ou consolidés et que le

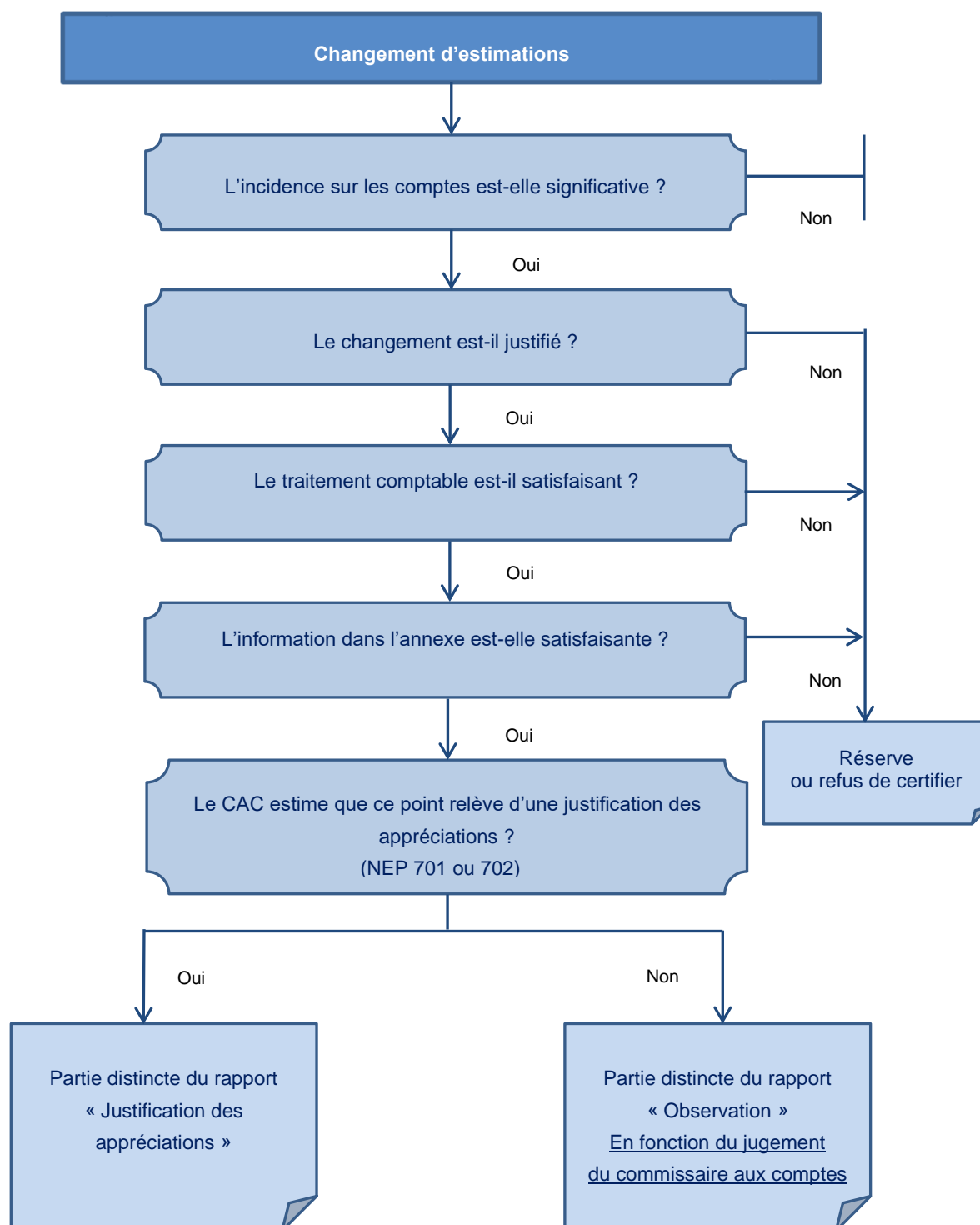
¹³⁶ L'IASB a publié, le 12 février 2021, des amendements à la norme IAS 8, intitulés « Définition d'une estimation comptable », applicables, selon l'IASB, de manière prospective pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2023, avec possibilité d'une application anticipée. Ces amendements, qui visent à faciliter la distinction entre les méthodes comptables et les estimations comptables, ne sont pas encore adoptés par l'Union européenne.

Parmi ces amendements, l'ancienne définition relative au changement d'estimation comptable (i.e « *un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif, ou du montant de la consommation périodique d'un actif, résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futurs attendus qui y sont associés. Les changements d'estimations comptables résultent d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs. »*) est supprimée et remplacée par une définition des estimations comptables : « *Les estimations comptables sont des montants des états financiers qui comportent une incertitude d'évaluation. ».*

¹³⁷ Règlement ANC n° 2018-01 du 20 avril 2018, modifiant le Règlement ANC n°2014-03 relatif au plan comptable général.

commissaire aux comptes estime nécessaire d'attirer l'attention du lecteur sur un point essentiel pour sa compréhension des comptes.

Lorsque le changement d'estimations n'est pas justifié, ou que sa traduction comptable ou l'information fournie dans l'annexe à ce titre ne sont pas appropriées, le commissaire aux comptes en tire les conséquences sur l'expression de son opinion, dans les mêmes conditions que pour les changements de méthodes (réserve ou refus de certifier).



6.83 Corrections d'erreurs

6.83.1 Définition

Ne sont reprises dans les paragraphes suivants que les principales définitions relatives aux corrections d'erreurs. Il conviendra de se référer au texte intégral du plan comptable général et de la norme IAS 8 pour une correcte application des dispositions de ces deux référentiels comptables.

Référentiel IFRS

IAS 8.5 donne la définition d'une erreur d'une période antérieure : « *Une erreur d'une période antérieure est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'entité portant sur une ou plusieurs périodes antérieures et qui résulte de la non-utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations fiables :*

a) qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces périodes a été autorisée ; et

b) dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers.

Parmi ces erreurs figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, des négligences, des mauvaises interprétations des faits, et des fraudes. »

Par ailleurs, selon IAS 8.41 : « *Des erreurs peuvent survenir à l'occasion de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des états financiers (...).* »

Règles françaises

Selon l'article 122-6¹³⁸ du PCG : « *Les corrections d'erreurs résultent d'erreurs, d'omissions matérielles ou d'interprétations erronées. Constitue également une erreur, l'adoption par l'entité d'une méthode comptable non admise. (...).* »

On peut retenir de ces définitions qu'une entreprise peut, lors de l'établissement de ses comptes, avoir commis une erreur dans :

- le choix d'une méthode comptable (méthodes d'évaluation ou de présentation) ;
- l'application d'un principe comptable (erreur matérielle).

6.83.2 Incidence sur le rapport

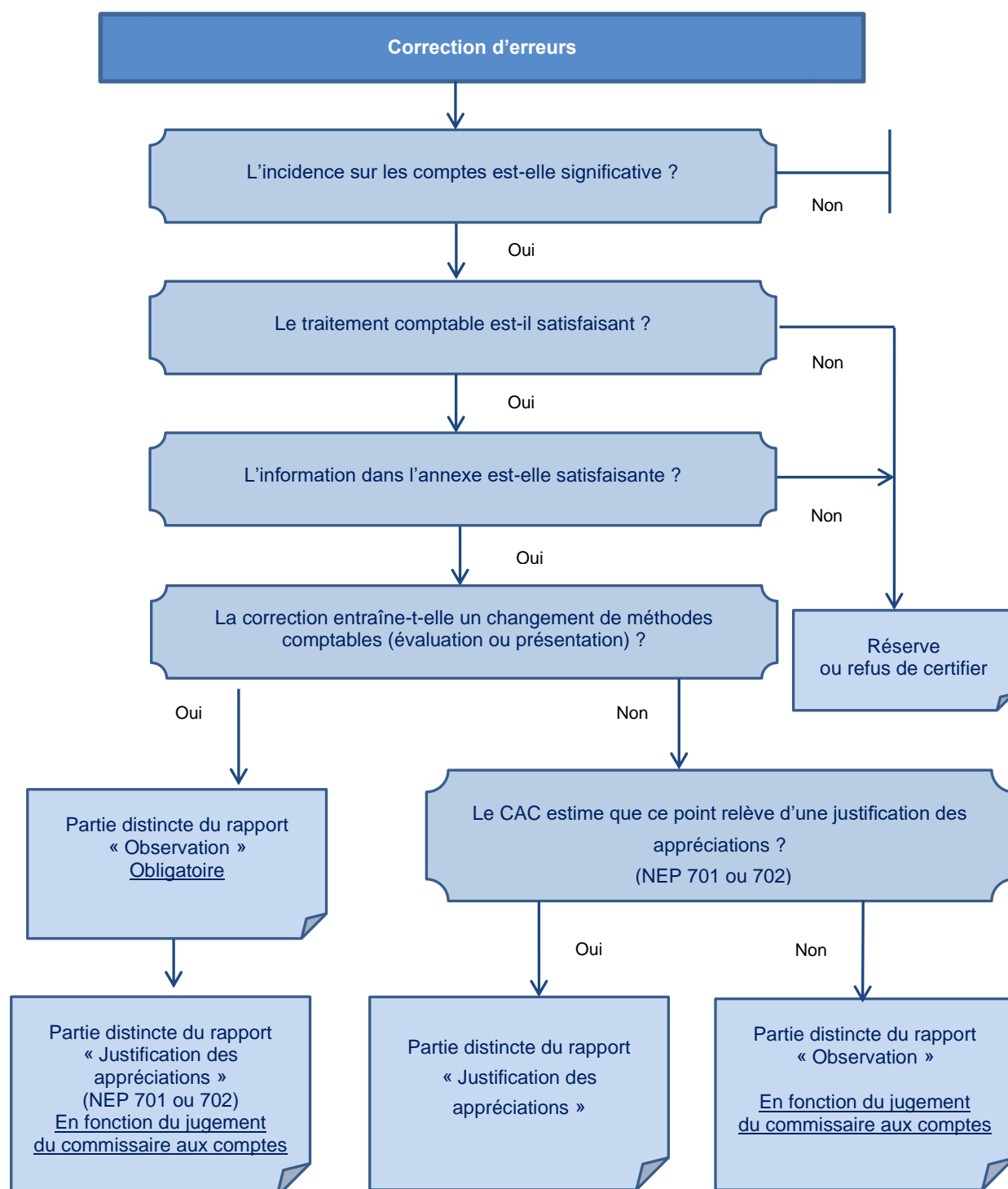
Si la correction d'erreurs entraîne un changement de méthode d'évaluation ou de présentation, les conséquences sur le rapport du commissaire aux comptes sont celles d'un changement de

¹³⁸ Règlement ANC n° 2018-01 du 20 avril 2018, modifiant le Règlement ANC n°2014-03 relatif au plan comptable général.

méthodes comptables. Il en sera ainsi d'un changement de méthodes comptables effectué après le premier exercice d'application obligatoire de nouvelles règles¹³⁹.

Dans le cas contraire, les conséquences sont celles d'un changement d'estimations.

Lorsque la correction d'erreurs n'est pas justifiée, ou bien que sa traduction comptable ou l'information fournie dans l'annexe à ce titre ne sont pas appropriées, le commissaire aux comptes en tire les conséquences sur l'expression de son opinion (réserve ou refus de certifier).



¹³⁹ Bulletin CNCC n°143, p.526.

Référentiel IFRS

Les changements d'options fiscales ne sont pas traités dans le référentiel IFRS car celui-ci ne prend pas en compte les écritures motivées par des dispositions fiscales nationales.

Règles françaises

La note de présentation du Règlement ANC n°2018-01 du 20 avril 2018, modifiant le Règlement ANC n°2014-03 relatif au plan comptable général indique :

« L'article sur les changements d'options fiscales dans la présente section du plan comptable général a été supprimé afin de limiter les options fiscales aux traitements comptables dérogatoires prévus spécifiquement par un texte fiscal. Les méthodes comptables motivées à l'origine par la fiscalité ne constituent pas des options.

Cette modification est mentionnée aux articles 214-8 et 313-1 et dans les commentaires y afférant. »

7. JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS

7.1 CONTENU

En application de l'article L.823-9, le commissaire aux comptes justifie dans son rapport de ses appréciations effectuées au cours de la mission de certification des comptes. Cette disposition, introduite par la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003, participe de la volonté du législateur de permettre aux destinataires du rapport de mieux comprendre les fondements de l'opinion du commissaire aux comptes. Elle a été renforcée, pour les entités d'intérêt public, par l'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014, introduit dans l'article R.823-7.

En application des dispositions de l'article L.823-9 :

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

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

En application des dispositions de l'article R.823-7 :

« (...) Ils [Les commissaires aux comptes] justifient de leurs appréciations et précisent les motifs de leurs réserves, de leur refus ou de leur impossibilité de certifier. »

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

L'obligation de justification des appréciations est reprise dans la norme d'exercice professionnel NEP 700¹⁴⁰ - *Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés* :

« En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations pour toutes les personnes ou entités dont les comptes annuels ou consolidés font l'objet d'une certification. Il met en œuvre à cet effet les principes définis :

– soit dans la norme d'exercice professionnel relative à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public ;

¹⁴⁰ NEP 700 homologuée par le Garde des sceaux, par arrêté du 1^{er} octobre 2018, publié au Journal Officiel du 7 octobre 2018.

– soit dans la norme d'exercice professionnel relative à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public. »¹⁴¹

La justification des appréciations fait ainsi l'objet de deux normes d'exercice professionnel spécifiques :

- la NEP 701¹⁴² - *Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public* ;
- la NEP 702¹⁴² - *Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public*.

7.2 CHAMP D'APPLICATION

Les paragraphes 1 des NEP 701 et 702 définissent le champ d'application de cette obligation comme suit : « 1. En application des dispositions de l'article L.823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations pour toutes les personnes ou entités dont les comptes annuels ou consolidés font l'objet d'une certification établie conformément à ce même article. »

Les dispositions de l'article L.823-9 relatives à la justification des appréciations s'appliquent ainsi :

- aux rapports sur les comptes annuels et aux rapports sur les comptes consolidés¹⁴³ établis au titre de l'exercice et présentés à l'organe appelé à statuer sur les comptes en vue, si nécessaire, de l'approbation des comptes qu'ils accompagnent¹⁴⁴ ;
- à toutes les personnes ou entités¹⁴⁵ dans lesquelles un commissaire aux comptes est appelé à certifier les comptes en termes de « régularité, sincérité et image fidèle » :
 - le résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que la situation financière et le patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice, pour les comptes annuels ;

¹⁴¹ NEP 700, paragraphe 15.

¹⁴² NEP 701 et NEP 702 homologuées par le Garde des sceaux, par arrêté du 26 mai 2017, publié au Journal Officiel n° 133 du 8 juin 2017.

¹⁴³ Selon l'article L.233-28, « Les personnes morales ayant la qualité de commerçant qui, sans y être tenues en raison de leur forme juridique ou de la taille de l'ensemble du groupe, publient des comptes consolidés, se conforment aux dispositions des articles L.233-16 et L.233-18 à L.233-27. En ce cas, lorsque leurs comptes annuels sont certifiés dans les conditions prévues à l'article L.823-9, leurs comptes consolidés le sont dans les conditions du deuxième alinéa de cet article. ».

¹⁴⁴ L'obligation d'approbation des comptes consolidés dépend de la forme juridique de la société :

SA ou (SCA) : lorsqu'une SA (SCA) établit des comptes consolidés, le conseil d'administration (ou le directoire) doit présenter ces comptes à l'assemblée générale ordinaire en vue de leur approbation (art L.225-100) ;

SAS : l'information sur les comptes consolidés est donnée aux associés qui ne sont pas tenus de les approuver, sauf dans les SASU en application de l'article L.227-9 ;

SARL, SNC : l'approbation des comptes consolidés ne s'impose pas dans ces sociétés, même lorsqu'elles sont tenues d'établir de tels comptes.

¹⁴⁵ Selon l'article L.820-1, le terme « entité » désigne notamment les fonds mentionnés aux articles L.214-8, L.214-24-34 et L.214-169 du code monétaire et financier, soit respectivement les fonds communs de placement et les fonds communs de titrisation.

- le patrimoine, la situation financière ainsi que le résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation, pour les comptes consolidés.

Ces dispositions ne sauraient s'appliquer à l'ensemble des autres rapports susceptibles d'être émis par le commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission, et notamment pas :

- aux rapports d'audit entrant dans le cadre des services autres que la certification des comptes¹⁴⁶ ;
- aux rapports d'examen limité de comptes intermédiaires établis en application de dispositions légales et réglementaires ;
- aux rapports d'examen limité entrant dans le cadre des services autres que la certification des comptes ;
- aux attestations entrant dans le cadre des services autres que la certification des comptes ;
- aux rapports de constats résultant de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre des services autres que la certification des comptes.

7.3 FINALITÉ DE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS ET OBJET DES NEP 701 ET 702

Les paragraphes 2 et 3 des NEP 701 et 702 précisent :

- la finalité de la justification des appréciations

« 2. La justification des appréciations doit permettre au destinataire du rapport de mieux comprendre l'opinion émise par le commissaire aux comptes sur les comptes. » ;

- l'objet de ces NEP

« 3. La présente norme a pour objet de définir les principes et de préciser leurs modalités d'application concernant l'obligation légale faite au commissaire aux comptes de justifier de ses appréciations dans son rapport sur les comptes annuels et dans son rapport sur les comptes consolidés des personnes et entités [d'intérêt public (NEP 701)] [qui ne sont pas des entités d'intérêt public (NEP702)].

7.4 CONCEPT DE JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS

Le concept de justification des appréciations diffère selon qu'il s'agit d'un rapport sur les comptes :

- de personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public ;
- ou d'entités d'intérêt public.

¹⁴⁶ Tels les :

- rapports d'audit de comptes annuels ou de comptes consolidés établis au titre de l'exercice pour d'autres besoins qu'une présentation à l'organe appelé à statuer sur les comptes, notamment les rapports d'audit sur les comptes établis selon un référentiel comptable différent des règles nationales ou sur les comptes consolidés établis pour les besoins spécifiques d'une introduction en bourse ;
- rapports d'audit portant sur une ou plusieurs rubriques des comptes ;
- rapports d'audit de comptes intermédiaires.

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

La NEP 702 définit le concept de « justification des appréciations » aux paragraphes 4 et 5 :

« 4. Lorsque la mission de certification porte sur les comptes d'une personne ou entité qui n'est pas une entité d'intérêt public, la justification des appréciations **consiste en une explicitation de celles-ci**¹⁴⁷ et, ce faisant, en une motivation de l'opinion émise.

5. Ces appréciations sont celles, qui, selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes et au vu des diligences effectuées tout au long de sa mission, lui sont apparues les plus importantes. »

7.42 Dans les entités d'intérêt public

La NEP 701 définit le concept de « justification des appréciations » aux paragraphes 4 et 5 :

« 4. Lorsque la mission de certification porte sur les comptes d'une entité d'intérêt public, la justification des appréciations **consiste en une description des risques d'anomalies significatives les plus importants, y compris lorsque celles-ci sont dues à une fraude, et une indication des réponses apportées pour faire face à ces risques**¹⁴⁷.

« 5. Ces risques d'anomalies significatives sont ceux qui, selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes, ont été les plus importants pour l'audit des comptes annuels ou consolidés de l'exercice et font partie des éléments communiqués au comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19-I du code de commerce ou à l'organe qui en exerce les fonctions.

Ces risques d'anomalies significatives les plus importants sont qualifiés dans la présente norme de points clés de l'audit. »

7.43 Dispositions relatives au concept de justification des appréciations communes aux deux NEP

NEP 701 (EIP)	NEP 702 (Non EIP)
<p>« 6. La communication des points clés de l'audit dans le rapport sur les comptes s'inscrit dans le contexte de l'opinion formulée par le commissaire aux comptes sur les comptes pris dans leur ensemble. La formulation retenue ne doit pas conduire à exprimer une opinion sur des éléments des comptes pris isolément.</p>	<p>« 6. La communication des appréciations dans le rapport sur les comptes s'inscrit dans le contexte de l'opinion formulée par le commissaire aux comptes sur les comptes pris dans leur ensemble. La formulation retenue ne doit pas conduire à exprimer une opinion sur des éléments des comptes pris isolément.</p>
<p>7. La communication des points clés de l'audit ne saurait se substituer à la nécessité :</p> <ul style="list-style-type: none">- de formuler une opinion avec réserve, un refus de certifier ou une impossibilité de certifier, ou ;- d'insérer une partie relative aux incertitudes significatives liées à des événements ou à des	<p>7. La communication des appréciations ne saurait se substituer à la nécessité :</p> <ul style="list-style-type: none">- de formuler une opinion avec réserve, un refus de certifier ou une impossibilité de certifier, ou ;- d'insérer une partie relative aux incertitudes significatives liées à des événements ou à des

¹⁴⁷ Mis en gras pour les besoins de la rédaction de la note d'information.

NEP 701 (EIP)	NEP 702 (Non EIP)
<i>circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, ou ;</i> <i>- de formuler une observation lorsque celle-ci est obligatoire.</i> <i>8. La communication des points clés de l'audit ne saurait conduire le commissaire aux comptes à être un dispensateur d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants. »</i>	<i>circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, ou ;</i> <i>- de formuler une observation lorsque celle-ci est obligatoire.</i> <i>8. La communication des appréciations ne saurait conduire le commissaire aux comptes à être un dispensateur d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants. »</i>

L'audit se caractérisant par une démarche de synthèse de l'ensemble des appréciations effectuées en vue d'aboutir à une conclusion, les dispositions des normes 701 et 702 exposées ci-dessus impliquent, qu'en pratique, la justification des appréciations du commissaire aux comptes :

- ne dispense pas le commissaire aux comptes de formuler, conformément à la NEP 700, une réserve, un refus ou une impossibilité de certifier en cas de situations de désaccord, de limitation, ou de multiples incertitudes ;
- ne saurait se substituer à la nécessité pour le commissaire aux comptes d'insérer dans son rapport :
 - une partie relative aux incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation ;
 - une observation dans le rapport, notamment lorsque celle-ci est obligatoire¹⁴⁸ ;
- ne saurait enfin conduire le commissaire aux comptes à donner des informations que l'entité elle-même n'aurait pas communiquées. Ces informations peuvent être ou avoir été diffusées non seulement dans les comptes, mais également dans le rapport de gestion, un communiqué de presse, le document d'enregistrement universel¹⁴⁹, Il ne peut, ainsi, par la justification de ses appréciations, compléter l'information qui aurait dû figurer dans l'annexe aux comptes conformément au référentiel comptable applicable. Dans les faits, la « justification » conduit souvent le commissaire aux comptes à veiller plus particulièrement à la pertinence de l'information donnée dans l'annexe sur les sujets faisant l'objet d'une justification de ses appréciations.

7.5 DÉTERMINATION DES APPRÉCIATIONS

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

De manière pratique, la détermination par le commissaire aux comptes des appréciations faisant l'objet d'une justification dans son rapport est la résultante d'un processus qui se déroule tout au long de la mission. Elle est effectuée sur la base du jugement professionnel du commissaire aux comptes en prenant notamment en considération le contenu des communications qu'il a pu

¹⁴⁸ § 7 NEP 700 : « (...) Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation lorsque des dispositions légales et réglementaires le prévoient. Cette situation se présente, par exemple, en cas de changement de méthodes comptables survenu dans les comptes annuels au cours de l'exercice. »

¹⁴⁹ Cf. 11.113.

être conduit à faire, au cours de sa mission, en application de l'article L.823-16 et, le cas échéant, aux autorités de contrôle de l'entité. Il convient, en effet, pour le commissaire aux comptes, de s'assurer qu'il n'y a pas d'incohérence entre le contenu de ces communications et le contenu des explications qui seront faites dans son rapport.

Les appréciations de nature à faire l'objet d'une justification sont précisées au paragraphe 9 de la NEP 702 :

« 9. Sans préjudice d'autres appréciations que le commissaire aux comptes jugerait nécessaire de justifier pour répondre à l'obligation posée par la loi, les appréciations de nature à faire l'objet d'une justification se rapportent généralement à des éléments déterminants pour la compréhension des comptes. Entrent dans ce cadre, notamment, les appréciations portant sur :

- les options retenues dans le choix des méthodes comptables ou dans leurs modalités de mise en œuvre lorsqu'elles ont des incidences majeures sur le résultat, la situation financière ou la présentation d'ensemble des comptes de l'entité ;*
- les estimations comptables importantes, notamment celles manquant de données objectives et impliquant un jugement professionnel dans leur appréciation ;*
- la présentation d'ensemble des comptes annuels et consolidés, qu'il s'agisse du contenu de l'annexe ou de la présentation des états de synthèse.*

Le commissaire aux comptes peut également estimer nécessaire de justifier d'appréciations portant sur les procédures de contrôle interne concourant à l'élaboration des comptes, qu'il est conduit à apprécier dans le cadre de la mise en œuvre de sa démarche d'audit. »

Les éléments déterminants pour la compréhension des comptes concernent généralement des éléments significatifs des comptes ou la traduction d'événements ou de décisions importantes prises par l'entité au cours de l'exercice.

Les justifications des appréciations correspondantes portent ainsi sur les trois grands domaines¹⁵⁰ cités dans d'autres parties du rapport sur les comptes.

Par ailleurs, conformément aux dispositions de la NEP 702, le commissaire aux comptes pourrait, le cas échéant, estimer nécessaire de justifier d'appréciations portant sur les procédures de contrôle interne concourant à l'élaboration des comptes.

7.52 Dans les entités d'intérêt public

La détermination des points clés de l'audit est précisée aux paragraphes 9 à 11 de la NEP 701 :

« 9. Le commissaire aux comptes sélectionne, parmi les éléments communiqués au comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19-I du code de commerce ou à l'organe qui en exerce les fonctions, ceux ayant nécessité une attention particulière de sa part au cours de l'audit. Pour les besoins de cette sélection, le commissaire aux comptes prend notamment en considération les éléments suivants :

¹⁵⁰ Principes comptables appliqués, estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes, présentation d'ensemble des comptes.

- les domaines qu'il considère comme présentant des risques élevés d'anomalies significatives ou des risques inhérents élevés nécessitant une démarche d'audit particulière. Ces risques ont été identifiés conformément à la norme relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ;

- les appréciations qu'il a portées sur des éléments des comptes ayant nécessité des jugements importants de la direction, tels que les estimations comptables présentant un degré élevé d'incertitude ;

- les incidences sur l'audit d'opérations ou d'événements importants intervenus au cours de l'exercice.

10. Parmi les éléments ainsi sélectionnés, le commissaire aux comptes retient ceux qu'il juge avoir été les plus importants pour l'audit des comptes de l'exercice et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit.

11. À titre d'exemple, le commissaire aux comptes peut estimer pertinent de considérer :

- le contenu et l'étendue des échanges avec le comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19-I du code de commerce ou à l'organe qui en exerce les fonctions ;

- l'importance des éléments pour la compréhension des comptes dans leur ensemble et en particulier leur caractère significatif par rapport aux comptes annuels ou consolidés ;

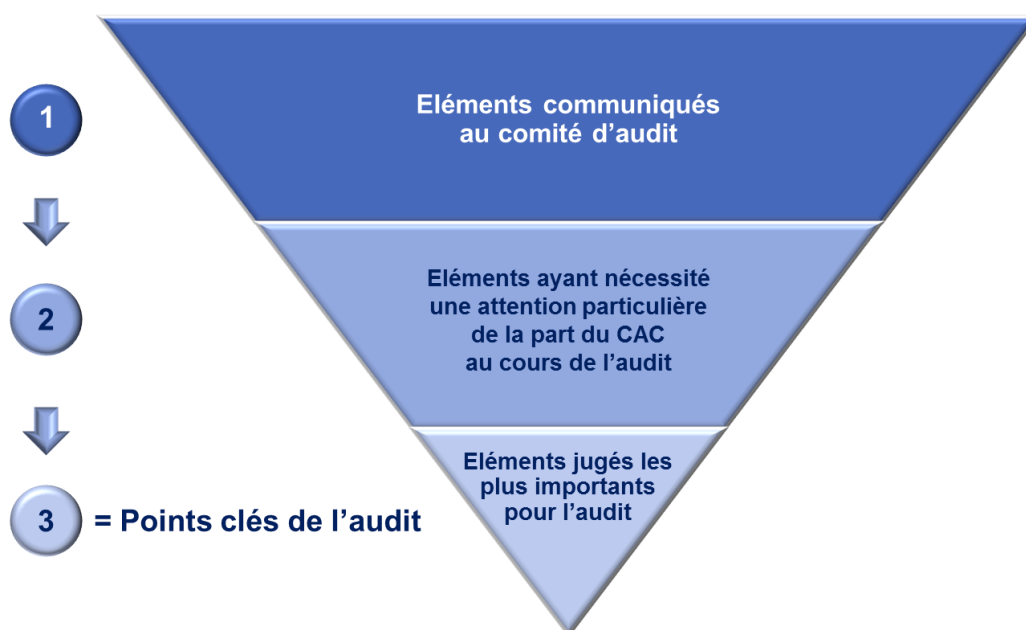
- la complexité ou la subjectivité qu'implique le choix par la direction d'une méthode comptable, notamment en comparaison d'autres entités dans le même secteur ;

- la nature et l'étendue de l'effort d'audit mis en œuvre en réponse aux risques d'anomalies significatives, notamment la nécessité de compétences spécifiques et de consultations d'experts ;

- la nature et l'importance des difficultés rencontrées dans l'application des procédures d'audit, dans l'évaluation de leurs résultats et dans l'obtention d'éléments suffisants et appropriés pour conclure ;

- l'importance des faiblesses de contrôle interne identifiées. »

La démarche de détermination de ces risques d'anomalies significatives les plus importants, qualifiés de points clés de l'audit, peut être schématisée ainsi :



Pour déterminer les risques d'anomalies significatives¹⁵¹ qui, selon son jugement professionnel, sont les plus importants et qui figureront dans son rapport sur les comptes, le commissaire aux comptes :

- sélectionne, parmi les éléments communiqués¹⁵² au comité d'audit¹⁵³, ceux ayant nécessité une attention particulière de sa part au cours de l'audit, en prenant notamment en considération les éléments suivants :
 - les domaines qu'il considère comme présentant des risques élevés d'anomalies significatives ou des risques inhérents élevés nécessitant une démarche d'audit particulière. Ces risques ont été identifiés conformément à la norme relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ;
 - les appréciations qu'il a portées sur des éléments des comptes ayant nécessité des jugements importants de la direction, tels que les estimations comptables présentant un degré élevé d'incertitude ;
 - les incidences sur l'audit d'opérations ou d'événements importants intervenus au cours de l'exercice ;
- parmi les éléments ainsi sélectionnés, le commissaire aux comptes retient ceux qu'il juge avoir été les plus importants pour l'audit des comptes de l'exercice et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit¹⁵⁴.

¹⁵¹ Le risque d'anomalies significatives est défini au paragraphe 10 de la NEP 200 « Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes ».

¹⁵² Tels qu'ils figurent dans le rapport au comité d'audit (cf. Exemple de rapport complémentaire au comité d'audit CNCC du 15 juin 2017).

¹⁵³ Ou autre terminologie retenue par l'entité pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19.

¹⁵⁴ Voir NEP 701, paragraphe 11.

En conséquence, le contenu du rapport de certification est cohérent avec le contenu du rapport du commissaire aux comptes au comité d'audit :

- les risques d'audit jugés les plus importants qui sont mentionnés dans le rapport de certification ont forcément été inclus dans le rapport du commissaire aux comptes au comité d'audit ;
- les sujets évoqués dans le rapport du commissaire aux comptes au comité d'audit qui ne constituent pas des risques d'anomalies significatives n'ont pas à être inclus dans le rapport de certification ;
- le rapport de certification n'a pas vocation à inclure tous les risques d'anomalies significatives identifiés lors de la planification et communiqués au comité d'audit. Ainsi, même s'il existe une présomption de risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits ou qu'un contournement des contrôles par la direction peut toujours se produire, ces risques peuvent ne pas avoir été avérés ou jugés comme parmi les plus importants ; ils ne constituent donc pas nécessairement des points clés de l'audit.

Les risques jugés les plus importants d'anomalies significatives dans les comptes ne doivent pas être confondus avec l'ensemble des risques de l'entreprise qui figurent dans le rapport de gestion ou dans le document d'enregistrement universel¹⁵⁵. Ainsi, certains risques dits « business » peuvent ne pas être des risques d'audit pour les comptes de l'exercice et inversement.

7.6 FORMULATION DE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS

7.61 Introduction

NEP 701 (EIP)	NEP 702 (Non EIP)
<p>« 12. Les points clés de l'audit figurent dans la partie distincte du rapport relative à la justification des appréciations du commissaire aux comptes.</p> <p>13. Le commissaire aux comptes formule les points clés de l'audit par référence explicite aux dispositions des articles L. 823-9 et R. 823-7 du code de commerce et de manière appropriée au regard des circonstances propres à chaque cas d'espèce. »</p> <p>14. Le commissaire aux comptes précise en introduction de cette partie distincte :</p> <p>- que les points clés de l'audit sont les risques d'anomalies significatives qui, selon son jugement professionnel, ont été les plus importants pour l'audit des comptes de l'exercice ;</p> <p>- que ces points clés de l'audit s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes, pris dans leur</p>	<p>« 10. Les appréciations figurent dans la partie distincte du rapport relative à la justification des appréciations du commissaire aux comptes.</p> <p>11. Le commissaire aux comptes formule ses appréciations par référence explicite aux dispositions des articles L. 823-9 et R. 823-7 du code de commerce et de manière appropriée au regard des circonstances propres à chaque cas d'espèce. »</p> <p>12. Le commissaire aux comptes précise en introduction de cette partie distincte :</p> <p>- que les appréciations sont celles qui, selon son jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes de l'exercice ;</p> <p>- que les appréciations s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes, pris dans leur</p>

¹⁵⁵ Cf. 11.113.

NEP 701 (EIP)	NEP 702 (Non EIP)
<i>ensemble, et de la formation de l'opinion formulée sur ces comptes ;</i> <i>- qu'il n'est pas exprimé d'opinion sur des éléments des comptes pris isolément. »</i>	<i>ensemble, et de la formation de l'opinion formulée sur ces comptes ;</i> <i>- qu'il n'est pas exprimé d'opinion sur des éléments des comptes pris isolément. »</i>

Ces paragraphes introductifs de la partie du rapport relative à la justification des appréciations permettent de rappeler le contexte légal et réglementaire et les principes de cette justification.

Afin d'apporter aux commissaires aux comptes un éclairage complémentaire dans la mise en œuvre de ces dispositions, il convient de préciser les éléments suivants :

- lorsque le commissaire aux comptes effectue l'audit des comptes annuels de la société mère d'un groupe et de ses comptes consolidés, il veille, le cas échéant, à la cohérence de la rédaction de la partie de ses rapports relative à la justification des appréciations.

Par exemple :

- lorsque l'existence d'un litige très significatif donne lieu à justification des appréciations dans son rapport sur les comptes consolidés, une justification équivalente devrait généralement être formulée sur l'existence de ce litige dans son rapport sur les comptes annuels de la société mère si ce litige la concerne ;
- lorsque l'évaluation des écarts d'acquisition donne lieu à justification des appréciations dans son rapport sur les comptes consolidés, une justification devrait généralement aussi être formulée sur l'évaluation des titres de participation dans son rapport sur les comptes annuels ;
- la partie du rapport relative à la justification des appréciations est susceptible d'évoluer d'un exercice sur l'autre. Il appartient ainsi au commissaire aux comptes d'apprécier le maintien ou non des justifications formulées au titre de l'exercice précédent.

Au-delà de l'introduction, la formulation de la justification des appréciations diffère selon qu'il s'agit d'un rapport sur les comptes :

- de personnes et d'entités qui ne sont pas d'intérêt public (cf. 7.62) ;
- ou d'entités d'intérêt public (cf. 7.63).

7.62 Formulation de la justification des appréciations dans les personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public

7.62.1 Contenu de la formulation

Le paragraphe 13 de la NEP 702 définit le contenu de la formulation de chacune des appréciations.

« 13. Cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

- la description du sujet et la référence, si elle est possible, aux informations fournies dans les comptes annuels ou, le cas échéant, dans les comptes consolidés ;

- *un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation. »*

Outre la description du sujet et le résumé des diligences effectuées, la formulation de chacune des appréciations comporte, le cas échéant, une référence aux informations fournies dans les comptes. Il est à noter que cette formulation ne comporte pas de conclusion.

7.62.2 Possibilité d'une formulation de justification des appréciations moins développée

Le paragraphe 15 de la NEP 702 prévoit la possibilité pour le commissaire aux comptes d'utiliser, dans certains cas, une formulation de justification des appréciations moins développée que celle exposée au paragraphe 13 de la norme. Cette option est toutefois limitée aux cas de figure prévus par la norme :

« 15. La justification des appréciations peut éventuellement être formulée de manière moins développée dans les cas où :

- *les principes comptables retenus par l'entité ou le groupe ne donnent pas lieu à plusieurs interprétations ou options possibles, y compris dans leurs modalités d'application, pour ce qui concerne les éléments significatifs du bilan et du compte de résultat ;*
- *il n'existe pas d'événement ou de décision intervenus au cours de l'exercice dont l'incidence sur les comptes ou la compréhension que pourrait en avoir un lecteur est apparue importante au commissaire aux comptes ;*
- *aucun élément significatif dans les comptes n'est constitué à partir d'estimations fondées sur des données subjectives. »*

En pratique, les données subjectives auxquelles fait référence la norme s'entendent de données impliquant notamment des prévisions, des hypothèses, une appréciation de la direction sur le dénouement d'opérations en cours à la date de clôture. Elles touchent généralement des éléments pouvant générer des anomalies significatives dans les comptes. De telles estimations comportant des données subjectives portent par exemple sur :

- l'évaluation des provisions pour risques ;
- l'estimation des résultats à terminaison des contrats long terme ;
- l'évaluation de la valeur actuelle des actifs incorporels ou financiers ;
- l'évaluation des dépréciations d'actifs (créances, stocks, ...).

Le caractère significatif des éléments concernés est laissé au jugement du commissaire aux comptes.

En ce qui concerne la certification des comptes annuels des petites entreprises¹⁵⁶, les NEP 911¹⁵⁷ (paragraphe 45) et 912¹⁵⁸ (paragraphe 41) précisent:

« 45. 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.»

Un exemple de rédaction de justification des appréciations moins développée est présenté au 14.6.

7.63 Formulation de la justification des appréciations dans les entités d'intérêt public

Le paragraphe 15 de la NEP 701 définit le contenu de la formulation de chacun des points clés de l'audit.

« 15. Cette formulation doit être claire et comprendre pour chaque point clé de l'audit :

- un sous-titre approprié ;
- les raisons pour lesquelles le risque d'anomalies significatives est considéré comme l'un des plus importants de l'audit et constitue de ce fait un point clé de l'audit ;
- une synthèse des réponses apportées par le commissaire aux comptes pour faire face à ce risque.

Lorsque cela est pertinent au regard de la description effectuée, le commissaire aux comptes fait référence aux informations fournies dans les comptes annuels ou, le cas échéant, dans les comptes consolidés. »

7.63.1 Description de chacun des points clés de l'audit

En fonction des circonstances, la description de chacun des points clés de l'audit peut également :

- préciser l'importance relative du point considéré au regard des comptes (montant, pourcentage de l'actif, ...) ;
- expliciter le risque en le reliant à un type de transaction ou un compte donné, en le rattachant soit à une assertion soit aux comptes pris dans leur ensemble, en précisant la filiale ou *business unit* concernée, ... ;

¹⁵⁶ 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.

¹⁵⁷ NEP 911 - *Mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices prévue à l'article L. 823-12-1 du code de commerce*, homologuée par arrêté du 6 juin 2019, publié au J.O. n° 0134 du 12 juin 2019.

¹⁵⁸ NEP 912 - *Mission du commissaire aux comptes nommé pour six exercices dans des petites entreprises*, homologuée par arrêté du 6 juin 2019, publié au J.O. n° 0134 du 12 juin 2019.

- le cas échéant, évoquer les spécificités du secteur d'activité ou de certaines zones géographiques, ou tout autre élément de contexte permettant de caractériser l'entité ;
- le cas échéant, mentionner les événements ou évolutions propres à l'exercice ;
- rappeler succinctement la méthode d'évaluation ou le principe comptable retenu.

7.63.2 Description de la réponse du commissaire aux comptes pour chacun des risques décrits

La description de la réponse du commissaire aux comptes est synthétique. Il s'agit de mettre l'accent sur les principales procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes face au risque spécifique décrit. Il ne s'agit en effet pas d'un catalogue de procédures d'audit standard ou de la reprise de tout le programme de travail. Par exemple, la vérification du caractère approprié de l'information donnée dans l'annexe ne sera pas mentionnée si elle n'a pas vocation à répondre au risque identifié.

Si les procédures d'audit ont révélé des anomalies qui ont conduit à des travaux complémentaires, la démarche retenue est alors expliquée.

7.63.3 Principales « observations » relatives aux risques décrits

L'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014 prévoit que, le cas échéant, les principales « observations » relatives aux risques d'anomalies significatives jugés les plus importants soient fournies dans le rapport, sans préciser ce que cette notion recouvre. Le commissaire aux comptes dispose donc d'une certaine latitude pour ajouter, par exemple, s'il le juge opportun, un commentaire sur les caractéristiques des hypothèses sous-tendant une estimation comptable (« se situent dans une fourchette acceptable », ...), une comparaison avec les pratiques comptables d'entités du même secteur d'activité, ... Parmi les exemples de rédaction de points clés de l'audit présentés dans le communiqué CNCC publié le 21 septembre 2017¹⁵⁹, certains comprennent des « observations », permettant d'illustrer le genre de commentaires qui peuvent être formulés.

Le cas échéant, il convient d'assurer une cohérence entre ces « observations » et ce qui a été communiqué au comité d'audit.

Ni la NEP 701, ni le règlement (UE) n° 537/2014 ne prévoient la formulation d'une conclusion par le commissaire aux comptes pour chaque point clé de l'audit.

La NEP 701 précise que :

- la formulation des points clés de l'audit ne doit pas conduire à exprimer une opinion sur des éléments des comptes pris isolément ;
- c'est l'ensemble des travaux d'audit effectués (y compris sur les points clés de l'audit) qui concourt à la formation de l'opinion formulée sur les comptes annuels ou consolidés pris dans leur ensemble.

Cela signifie par exemple que, lorsque l'évaluation des goodwill ou la comptabilisation des produits sont traités en points clés de l'audit, alors le commissaire aux comptes ne peut pas,

¹⁵⁹ Communiqué CNCC relatif à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et sur les comptes consolidés des entités d'intérêt public (« Points clés de l'audit ») et exemples de rédaction » du 21 septembre 2017.

dans son rapport, exprimer une opinion sur le montant des goodwill ou du chiffre d'affaires figurant dans les comptes consolidés.

7.63.4 Consignes de rédaction

La description des points clés de l'audit permet au lecteur de mieux comprendre l'approche d'audit, les travaux effectués et l'opinion sur les états financiers.

Dans un contexte où l'objectif est d'accroître la valeur informative du rapport, il importe que chacun des risques et la réponse d'audit correspondante :

- soient décrits avec précision, sans ambiguïté et sans avoir recours à un vocabulaire trop technique, de manière à ce que le lecteur du rapport comprenne pourquoi le commissaire aux comptes l'a considéré comme un risque parmi les plus importants et soit en mesure d'apprécier la manière dont il y a répondu grâce à la description de l'approche retenue ;
- mettent en exergue les spécificités de l'entité et ne soient pas génériques ;
- soient le plus circonscrit possible.

Le commissaire aux comptes veille toutefois à ne pas être dispensateur d'information.

Il convient d'éviter les ambiguïtés ou les approximations qui conduiraient le lecteur à penser que les travaux effectués sont insuffisants pour conclure.

Le nombre de risques relatés dans le rapport relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes. Il dépendra notamment de la taille et de la complexité de l'entité, de la nature de ses activités et de son environnement ainsi que des faits et circonstances de la mission, sachant qu'un nombre de risques relatés trop important au regard des caractéristiques de l'entité peut conduire à ne pas atteindre l'objectif d'attirer l'attention du lecteur sur les points jugés « les plus importants » par le commissaire aux comptes.

L'ordre de présentation des différents points clés de l'audit relève aussi du jugement professionnel du commissaire aux comptes. Ces points clés peuvent par exemple être présentés par ordre d'importance décroissante, ou suivre l'ordre d'apparition des rubriques concernées dans les comptes annuels ou consolidés.

7.64 Circonstances dans lesquelles un point clé de l'audit ou une appréciation n'est pas communiqué dans le rapport

Les paragraphes 16 de la NEP 701 et 14 de la NEP 702 précisent les circonstances dans lesquelles un point clé de l'audit ou une appréciation n'est pas communiqué dans le rapport.

NEP 701 (EIP)	NEP 702 (Non EIP)
« 16. Le commissaire aux comptes décrit chacun des points clés de l'audit sauf si des textes légaux et réglementaires en empêchent la communication. »	« 14. Le commissaire aux comptes explicite ses appréciations en toutes circonstances sauf si des textes légaux et réglementaires en empêchent la communication. »

Ces dispositions anticipent le cas où la loi ou la réglementation interdirait à la direction ou au commissaire aux comptes de rendre public un point nécessitant une justification des appréciations. Ainsi, certaines lois ou réglementations pourraient expressément interdire une communication publique pouvant compromettre l'enquête d'une autorité compétente sur un acte illégal avéré ou suspecté (par exemple, des points qui concerneraient ou sembleraient concerner le blanchiment de capitaux).

7.65 Forme et contenu de la partie du rapport relative à la justification des appréciations dans certaines circonstances

Le paragraphe 21 de la NEP 701 précise :

« Lorsque le commissaire aux comptes détermine, en fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, qu'il n'y a pas de points clés de l'audit à décrire ou que les seuls points clés de l'audit sont ceux décrits aux paragraphes 18 à 20, il le précise dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit. »

Cette disposition trouve à s'appliquer dans les trois situations suivantes :

- a) lorsque la loi ou la réglementation empêche la communication d'un point clé de l'audit, (cf. §16 de la NEP 701) et que le commissaire aux comptes estime qu'aucun autre point ne nécessite une justification des appréciations (cf. 7.64) ;
- b) lorsque les seuls points considérés comme des points clés de l'audit sont ceux que le commissaire aux comptes communique conformément aux paragraphes 18 (incertitude significative sur la continuité d'exploitation), 19 (réserve ou refus de certifier) ou 20 (impossibilité de certifier) de la NEP 701 (cf. 7.8 et 7.9) ;

Bien que non prévues explicitement dans la NEP 702, ces deux premières situations sont, selon la CNCC, transposables à la justification des appréciations des personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public.

- c) dans certains cas, lorsque le commissaire aux comptes détermine qu'il n'y a aucun point clé de l'audit à décrire dans son rapport (par exemple dans le cas d'une entité d'intérêt public dont les activités seraient très limitées, telle une holding ne détenant qu'une ligne de titres à l'actif ne présentant pas de risque d'anomalies significatives important).

Cette dernière situation n'est pas prévue dans la NEP 702. Dans ce cas, il convient de se référer au 7.62.2 qui prévoit une possibilité de justification des appréciations moins développée.

d) Exemples de formulation

Fondement de l'opinion avec réserve ou du refus de certifier

Justification des appréciations – Points clés de l'audit

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le(s) point(s) décrit(s) dans la partie « Fondement de l'opinion ... [avec réserve *ou* du refus de certifier]], [*le cas échéant* : (et) dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »)], nous devons porter à votre connaissance les points clés de l'audit relatifs aux risques d'anomalies significatives qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants pour l'audit des comptes annuels de l'exercice, ainsi que les réponses que nous avons apportées face à ces risques.

~~Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant.~~

~~Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.~~
~~[Description de chaque point clé de l'audit conformément au paragraphe 15 de la NEP 701].~~

Nous avons déterminé qu'il n'y avait pas de [ou, le cas échéant : d'autre¹⁶⁰] point clé de l'audit à communiquer dans notre rapport.

Fondement de l'impossibilité de certifier

Justification des appréciations – Points clés de l'audit

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous vous informons que nous ne formulons pas d'appréciation complémentaire¹⁶¹ au(x) point(s) décrit(s) dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier » [le cas échéant : et dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »].

e) Exemple de rapport

Un exemple de rapport sur les comptes annuels d'entités EIP sans réserve et sans point clé de l'audit, est disponible sur le site de la CNCC dans la partie documentaire intitulée SIDONI (cf. E1-1-5).

7.7 LIEN ENTRE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS ET LES OBSERVATIONS

Les paragraphes 17 de la NEP 701 et 16 de la NEP 702 précisent le lien entre la justification des appréciations et les observations :

NEP 701 (EIP)	NEP 702 (Non EIP)
« 17. Lorsque le commissaire aux comptes détermine qu'un risque d'anomalies significatives est un point clé de l'audit, ce point n'est pas mentionné dans la partie du rapport relative aux observations, à l'exception des cas où des dispositions légales et réglementaires le prévoient. »	« 16. Lorsque le commissaire aux comptes détermine qu'un élément concernant les comptes nécessite une justification des appréciations, cet élément n'est pas mentionné dans la partie du rapport relative aux observations, à l'exception des cas où des dispositions légales et réglementaires le prévoient. »

Ces dispositions sont à rapprocher du 4^{ème} alinéa du paragraphe 7 de la NEP 700 - *Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés* qui précise :

« Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation lorsque des dispositions légales et réglementaires le prévoient. Cette situation se présente, par exemple, en cas de changement de méthodes comptables survenu dans les comptes annuels au cours de l'exercice. »

¹⁶⁰ En cas d'incertitude significative sur la continuité d'exploitation, de réserve, refus ou impossibilité de certifier.

¹⁶¹ En cas d'impossibilité de certifier, le commissaire aux comptes n'explicite pas ses appréciations sur d'autres éléments que ceux ayant motivé l'impossibilité de certifier (paragraphes 20 de la NEP 701 et 19 de la NEP 702).

Ainsi, lorsqu'un changement de méthode comptable intervenu au cours de l'exercice a conduit le commissaire aux comptes à apprécier la justification du changement de méthode, sa comptabilisation, ainsi que la pertinence de l'information donnée dans l'annexe, le commissaire aux comptes peut juger utile dans la partie de son rapport relative à la justification des appréciations, de justifier de ses appréciations sur ces points qui ont, par ailleurs, fait l'objet d'une observation dans la partie de son rapport relative aux observations.

Lorsque le commissaire aux comptes détermine qu'un élément concernant les comptes nécessite une explicitation des appréciations (entités Non EIP) ou qu'un risque d'anomalies significatives est un point clé de l'audit (entités EIP), cet élément / point ne fait pas l'objet d'une observation dans la partie du rapport relative aux observations, à l'exception des cas où des dispositions légales et réglementaires le prévoient, c'est-à-dire en cas de changement de méthode comptable (cf. 6.4).

Des exemples de rédaction de justification des appréciations concernant la présentation d'ensemble des comptes en cas de changement de méthode comptable intervenu au cours de l'exercice, dans une entité Non EIP, sont présentés au 14.5.

7.8 LIEN ENTRE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS ET LES INCERTITUDES LIÉES À DES ÉVÉNEMENTS OU CIRCONSTANCES SUSCEPTIBLES DE METTRE EN CAUSE LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Les paragraphes 18 de la NEP 701 et 17 de la NEP 702 précisent le lien entre la justification des appréciations et les incertitudes significatives liées à des événements ou circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation.

NEP 701 (EIP)	NEP 702 (Non EIP)
« 18. Lorsque le commissaire aux comptes inclut dans son rapport une partie distincte relative à des incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, il ne décrit pas ces incertitudes dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit.	« 17. Lorsque le commissaire aux comptes inclut dans son rapport une partie distincte relative à des incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, il ne décrit pas ces incertitudes dans la partie relative à la justification des appréciations.
Dans celle-ci, il renvoie à la partie du rapport relative à ces incertitudes. »	Dans celle-ci, il renvoie à la partie du rapport relative à ces incertitudes. »

Ces dispositions sont à rapprocher des paragraphes 12 et 13 de la NEP 570 – *Continuité d'exploitation* qui précisent :

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

« 13. Si tel est le cas, et en application des dispositions de l'article R. 823-7 du code de commerce, le commissaire aux comptes précise dans son rapport l'incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation.

Pour cela, il inclut dans son rapport une partie distincte, intitulée “Incertitude significative liée à la continuité d’exploitation”, placée avant la justification de ses appréciations, dans laquelle :

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

L’insertion d’une justification des appréciations sur la continuité d’exploitation :

- n’est possible que lorsque, en présence de faits de nature à compromettre la continuité d’exploitation relevés par le commissaire aux comptes :
 - il a conclu, sur la base des éléments probants collectés, qu’il n’existait pas d’incertitude significative sur la continuité d’exploitation (cf. 5.21) et,
 - l’annexe donne une information appropriée sur la situation ;
- n’est pas possible lorsque le rapport comprend une partie distincte « Incertitude significative liée à la continuité d’exploitation ».

Des exemples de rédaction de justification des appréciations relatifs à la continuité d’exploitation dans un rapport sur les comptes d’une entité Non EIP sont présentés aux 14.3 et 14.4.

7.9 PRÉCISIONS CONCERNANT LA CERTIFICATION AVEC RÉSERVE, LE REFUS OU L’IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER

Les paragraphes 19 et 20 de la NEP 701 et 18 et 19 de la NEP 702 précisent les cas de la certification avec réserve, du refus ou de l’impossibilité de certifier :

NEP 701 (EIP)	NEP 702 (Non EIP)
<p><i>« 19. Un élément motivant une certification avec réserve ou un refus de certifier constitue, par nature, un point clé de l’audit.</i></p> <p><i>Dans ce cas, le commissaire aux comptes ne décrit pas cet élément dans la partie du rapport relative aux points clés de l’audit. Dans celle-ci, il renvoie à la partie du rapport relative au fondement de l’opinion.</i></p> <p><i>Une certification avec réserve ne dispense pas le commissaire aux comptes, dans la partie du rapport relative aux points clés de l’audit, de décrire les autres points clés de l’audit qu’il a, le cas échéant, retenus à l’issue de son analyse.</i></p> <p><i>En cas de refus de certifier, le commissaire aux comptes peut, dans la partie du rapport relative aux points clés de l’audit, décrire les autres points clés de l’audit qu’il a, le cas échéant, retenus à l’issue de son analyse. »</i></p>	<p><i>«18. L’exposé des motivations fondant une certification avec réserve ou un refus de certifier constitue, par nature, une justification des appréciations.</i></p> <p><i>Dans ce cas, le commissaire aux comptes n’expose pas ses motivations dans la partie du rapport relative à la justification des appréciations. Dans celle-ci, il renvoie à la partie du rapport relative au fondement de l’opinion.</i></p> <p><i>Une certification avec réserve ne dispense pas le commissaire aux comptes dans la partie du rapport relative à la justification des appréciations, d’expliciter, le cas échéant, ses appréciations sur d’autres éléments que ceux ayant motivé la réserve.</i></p> <p><i>En cas de refus de certifier, le commissaire aux comptes peut, le cas échéant, dans la partie du rapport relative à la justification des appréciations, expliciter ses appréciations sur d’autres éléments que ceux ayant motivé le refus. »</i></p>

NEP 701 (EIP)	NEP 702 (Non EIP)
<p>« 20. Un élément motivant une impossibilité de certifier constitue, par nature, un point clé de l'audit.</p> <p>Dans ce cas, le commissaire aux comptes ne décrit pas cet élément dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit. Dans celle-ci, il renvoie à la partie du rapport relative au fondement de l'opinion.</p> <p>Le commissaire aux comptes ne formule pas d'autres points clés de l'audit. Il précise dans la partie du rapport relative aux points clés de l'audit qu'il n'y a pas lieu de formuler d'autres points clés de l'audit eu égard à l'impossibilité de certifier. »</p>	<p>« 19. L'exposé des motivations conduisant à une impossibilité de certifier constitue, par nature, une justification des appréciations.</p> <p>Dans ce cas, le commissaire aux comptes n'expose pas ses motivations dans la partie du rapport relative à la justification des appréciations. Dans celle-ci, il renvoie à la partie du rapport relative au fondement de l'opinion.</p> <p>Le commissaire aux comptes n'explicite pas ses appréciations sur d'autres éléments que ceux ayant motivé l'impossibilité de certifier. Il précise dans la partie du rapport relative à la justification des appréciations qu'il n'y a pas lieu d'expliciter d'autres appréciations eu égard à l'impossibilité de certifier. »</p>

Il résulte de ces normes que les motivations fondant une opinion avec réserve ou un refus de certifier constituent par nature une justification des appréciations.

Cependant, la justification d'appréciations sur d'autres éléments ou points clés de l'audit que ceux ayant motivé la réserve ou le refus peut demeurer pertinente pour améliorer la compréhension de l'audit par les utilisateurs du rapport. En conséquence, les diligences requises concernant la détermination des appréciations de nature à faire l'objet d'une justification s'appliquent.

7.91 Certification avec réserve

L'exemple, présenté au 14.7, précise les modalités de rédaction de la justification des appréciations dans le cadre d'une certification avec réserve dans un rapport sur les comptes d'une entité Non EIP.

Conformément aux critères définis au 7.6, le commissaire aux comptes utilise une formulation claire et présente les appréciations auxquelles il a procédé sur les points autres que ceux l'ayant conduit à émettre une réserve et qui sont de nature à faire l'objet d'une justification.

7.92 Refus de certifier

À la différence de la certification avec réserve, le commissaire aux comptes qui émet un refus de certifier a détecté des anomalies significatives non corrigées dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites ou qui rendent la formulation d'une réserve insuffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Dans ce contexte, le commissaire aux comptes peut estimer :

- selon l'importance du point ou de l'élément donnant lieu au refus de certifier, qu'il n'y a aucun autre point nécessitant une justification d'appréciation, un exemple de rédaction de la partie du rapport relative à la justification des appréciations correspondant à ce cas de figure, est donné au 14.8 ;

ou

- qu’il est nécessaire de décrire les autres points clés de l’audit retenus, le cas échéant, à l’issue de son analyse. Il est alors particulièrement important que la description de ces autres points clés de l’audit ne laisse pas sous-entendre que la crédibilité à accorder aux états financiers pris dans leur ensemble pour ces autres points est plus grande qu’elle ne l’est réellement dans les circonstances, compte tenu du refus de certifier.

7.93 Impossibilité de certifier

À la différence du refus de certifier, où le commissaire aux comptes exprime une opinion (un refus), il formule une impossibilité de certifier qui n’exprime pas d’opinion. Il est dans cette situation :

- soit lorsqu’il n’a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d’audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, et que :
 - les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ; ou
 - la formulation d’une réserve n’est pas suffisante pour permettre à l’utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause ;
- soit lorsqu’il est dans l’impossibilité d’exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes, dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

Dans ce contexte, le commissaire aux comptes n’a pas à justifier ses appréciations sur d’autres éléments que ceux ayant motivé l’impossibilité de certifier. Il précise dans la partie du rapport relative à la justification des appréciations qu’il n’y a pas lieu de justifier d’autres appréciations eu égard à l’impossibilité de certifier.

Un exemple de rédaction de la partie du rapport relative à la justification des appréciations, dans le cadre d’une impossibilité de certifier, est donné au 14.9.

7.10 DOCUMENTATION DE LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS

La documentation de la justification des appréciations fait partie des obligations définies dans la NEP 230 relative à la documentation de l’audit des comptes, applicables à la certification des comptes de toutes les entités.

S’agissant des entités d’intérêt public, la NEP 701 précise en outre dans son paragraphe 23 :

« *Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier les éléments suivants :*

- les éléments ayant nécessité une attention particulière de sa part au cours de l’audit et déterminés conformément aux principes énoncés au paragraphe 9 ainsi que le raisonnement qui l’a conduit à qualifier, ou non, chacun de ces éléments comme un point clé de l’audit conformément aux principes énoncés au paragraphe 10 ;

- le cas échéant, l'analyse l'ayant conduit à déterminer qu'il n'y a pas de point clé d'audit à décrire dans son rapport ou que les seuls points clés de l'audit à communiquer sont ceux dont il est question aux paragraphes 18 à 20 ;

- le cas échéant, les raisons pour lesquelles le commissaire aux comptes n'a pas communiqué dans son rapport un point clé de l'audit, en application du paragraphe 16. »

Cette disposition de la NEP 701 implique que le commissaire aux comptes consigne dans son dossier les éléments permettant à toute autre personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à la mission d'être en mesure de comprendre le raisonnement ayant conduit notamment à :

- la sélection, parmi les éléments communiqués au comité d'audit, des points ayant nécessité une attention particulière de la part du commissaire aux comptes au cours de l'audit ;
- la détermination, parmi les éléments ainsi sélectionnés, de ceux jugés les plus importants pour l'audit des comptes et qui constituent les points clés de l'audit ;
- le cas échéant, l'analyse ayant conduit le commissaire aux comptes à ne pas communiquer de point clé de l'audit ou à ne communiquer que les seuls points clés ayant motivé l'incertitude significative sur la continuité d'exploitation, la réserve, ou le refus de certifier ;
- le cas échéant, l'analyse ayant conduit le commissaire aux comptes à ne pas communiquer de point clé de l'audit, en application du paragraphe 16 de la NEP 701¹⁶².

Les jugements du commissaire aux comptes portés dans ce cadre seront probablement étayés par :

- la documentation relative aux communications avec les organes mentionnés à l'article L.823-16 ;
- la documentation d'audit se rapportant à chaque point pris individuellement ;
- d'autres pièces de la documentation d'audit portant sur les points importants relevés lors de l'audit (par exemple, une note de synthèse).

Toutefois, la NEP 701 ne requiert pas du commissaire aux comptes qu'il documente les raisons pour lesquelles les autres points ayant fait l'objet de communications avec les organes mentionnés à l'article L.823-16 ne constituent pas des points ayant nécessité une attention particulière de sa part.

¹⁶² NEP 701 § 16 : « Le commissaire aux comptes décrit chacun des points clés de l'audit sauf si des textes légaux et réglementaires en empêchent la communication. »

8. VÉRIFICATIONS SPÉCIFIQUES¹⁶³

Certaines dispositions du code de commerce¹⁶⁴ prévoient que le commissaire aux comptes procède à des vérifications spécifiques 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.

Ces vérifications ainsi que la formulation de leur résultat dans le rapport de certification des comptes annuels et, le cas échéant, consolidés, font l'objet de :

- la norme d'exercice professionnel (NEP) 9510 - *Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes* ;
- d'une note d'information de la CNCC, NI XVIII. - *Vérifications spécifiques - le commissaire aux comptes et les diligences 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*, 3^{ème} édition, décembre 2021.

Cette note d'information, disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée Sidoni, a pour objectifs :

- de rappeler les contours du droit d'information des actionnaires selon la forme juridique adoptée par l'entité dans laquelle le commissaire aux comptes exerce son mandat ;
- de préciser les documents visés par ce droit d'information ainsi que leur contenu ;
- d'indiquer les modes de communication au commissaire aux comptes des documents visés par le droit d'information des actionnaires ;
- d'explicitier les modalités pratiques de réalisation des travaux du commissaire aux comptes ;
- d'examiner la formulation de la partie de son rapport sur les comptes intitulée « Vérifications spécifiques » et relative à la vérification du rapport de gestion, des autres documents sur la situation financière et les comptes et, le cas échéant, des informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise, adressés aux membres de l'organe délibérant ;
- de fournir des outils pratiques susceptibles d'aider le commissaire aux comptes dans la réalisation de ses travaux.

¹⁶³ Pour plus d'informations, se référer à la NI XVIII. - *Vérifications spécifiques - le commissaire aux comptes et les diligences 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* – 3^{ème} édition – décembre 2021.

¹⁶⁴ Articles L. 823-10, L. 225-235 (SA non cotées / après prise en compte de la correction, à l'article L. 225-235, d'une erreur de plume de l'ordonnance n° 2020-1142 du 16 septembre 2020 prévue par l'article 8 du projet de loi n°3726 de ratification de ladite ordonnance, signalée en avant-propos) ou L. 226-10-1 (SCA non cotées) ou L. 22-10-71 (SA cotées) ou L. 22-10-78 (SCA cotées), et L. 441-14 du code de commerce.

9. AUTRES VÉRIFICATIONS OU INFORMATIONS PRÉVUES PAR LES TEXTES LÉGAUX ET RÉGLEMENTAIRES

9.1 CAS GÉNÉRAL

Le contenu de cette partie est prévu par la NEP 700 :

« 17. Le cas échéant, le commissaire aux comptes fait état des autres vérifications ou informations que les textes légaux et réglementaires lui font obligation de mentionner dans son rapport, telles que les informations requises dans le rapport sur les comptes d'entités d'intérêt public relatives à la date initiale de la désignation du commissaire aux comptes et à la durée totale de sa mission sans interruption, y compris les renouvellements précédents du commissaire aux comptes. »

9.2 ENTITÉS EIP

La NEP 700 prévoit :

« 19. Le rapport sur les comptes d'entités d'intérêt public comporte en outre les autres informations suivantes, prévues par l'article 10 du règlement (UE) no 537/2014 : (...) – il indique la date initiale de la désignation du commissaire aux comptes et la durée totale de sa mission sans interruption, y compris les renouvellements précédents du commissaire aux comptes ; (...) »

Par ailleurs, en ce qui concerne les diligences du commissaire aux comptes relatives aux comptes annuels et consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen, la NEP 9520¹⁶⁵ prévoit :

« 16. Le commissaire aux comptes, dans la partie du rapport sur les comptes annuels et le cas échéant, sur les comptes consolidés relative aux « autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires » : – indique qu'il a effectué ses vérifications conformément à la présente norme, afin de formuler sa conclusion prévue à l'article R. 823-7 du code de commerce ; – formule sa conclusion conformément aux dispositions du paragraphe 15. »

Cette NEP 9520 fait l'objet d'une note d'information spécifique NI. XX – *Le commissaire aux comptes et la présentation des comptes annuels et consolidés selon le format d'information électronique unique européen*, publiée en avril 2021, à laquelle il convient de se référer pour de plus amples informations sur ses modalités d'application.

Formulation dans le rapport sur les comptes des entités d'intérêt public

Comptes annuels

¹⁶⁵ NEP 9520 - *Diligences du commissaire aux comptes relatives aux comptes annuels et consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen*, homologuée par arrêté du 27 janvier 2021 publié au J.O. n°0027 du 31 janvier 2021.

Format de présentation des comptes annuels destinés à être inclus¹⁶⁶ dans le rapport financier annuel

Nous avons également procédé, conformément à la norme d'exercice professionnel sur les diligences du commissaire aux comptes relatives aux comptes annuels et consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen, à la vérification du respect de ce format défini par le règlement européen délégué n° 2019/815 du 17 décembre 2018 dans la présentation des comptes annuels destinés à être inclus¹⁶⁶ dans le rapport financier annuel mentionné au I de l'article L. 451-1-2 du code monétaire et financier, établis sous la responsabilité du ...¹⁶⁷.

Sur la base de nos travaux, nous concluons que la présentation des comptes annuels destinés à être inclus¹⁶⁶ dans le rapport financier annuel respecte, dans tous ses aspects significatifs, le format d'information électronique unique européen.

¹⁶⁸ Il ne nous appartient pas de vérifier que les comptes annuels qui seront effectivement inclus par votre société dans le rapport financier annuel déposé auprès de l'AMF correspondent à ceux sur lesquels nous avons réalisé nos travaux.

Désignation des commissaires aux comptes

Nous avons été nommés commissaires aux comptes de la société X par ... [*organe appelé à statuer sur les comptes*] du ... [*date de désignation d'origine du cabinet A*] pour le cabinet A et du ... [*date de désignation d'origine du cabinet B*] pour le cabinet B.

Au [*date de clôture*], le cabinet [A] était dans la [*xème*] année de sa mission sans interruption et le cabinet [B] dans la [*yème*] année [*le cas échéant*]¹⁶⁹, dont respectivement [*t*] et [*u*] années depuis que les titres de la société ont été admis aux négociations sur un marché réglementé]¹⁷⁰.

¹⁶⁶ La mention « destinés à être inclus » peut être remplacée par « inclus » dès lors que les conditions suivantes sont réunies :

- la date du rapport du commissaire aux comptes est la même que celle de la déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité du rapport financier annuel ; et
- le commissaire aux comptes a pu vérifier que les comptes sur lesquels il a effectué ses diligences sont bien ceux effectivement inclus dans le rapport financier annuel.

Dans ce cas, il convient de supprimer la phrase « *Il ne nous appartient pas de vérifier que les comptes annuels qui seront effectivement inclus par votre société dans le rapport financier annuel déposé auprès de l'AMF correspondent à ceux sur lesquels nous avons réalisé nos travaux.* ».

¹⁶⁷ Le responsable du fichier est un dirigeant de l'émetteur, soit selon le cas :

- le président du directoire pour les sociétés à conseil de surveillance et directoire ;
- le gérant pour les sociétés en commandite ;
- le président-directeur général ou, si les fonctions sont dissociées, le directeur général ou un directeur général délégué pour les sociétés à conseil d'administration.

¹⁶⁸ Cette phrase est à supprimer dans le cas où la mention « destinés à être inclus » a été remplacée par « inclus » (cf. note de bas de page n°166).

¹⁶⁹ Précision à n'insérer que si l'ancienneté du mandat est antérieure à la date à laquelle les titres ont été admis aux négociations sur un marché réglementé.

¹⁷⁰ Pour les personnes et entités visées au 6° du III de l'article L.820-1 du code de commerce, la phrase entre crochets peut être adaptée de la façon suivante : « (...), dont [*t*] année(s) depuis que la société est devenue une entité d'intérêt public en application du 6° du III de l'article L.820-1 du code de commerce. » ; le décompte

Format de présentation des comptes consolidés destinés à être inclus¹⁷¹ dans le rapport financier annuel

Nous avons également procédé, conformément à la norme d'exercice professionnel sur les diligences du commissaire aux comptes relatives aux comptes annuels et consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen, à la vérification du respect de ce format défini par le règlement européen délégué n° 2019/815 du 17 décembre 2018 dans la présentation des comptes consolidés destinés à être inclus¹⁷¹ dans le rapport financier annuel mentionné au I de l'article L. 451-1- 2 du code monétaire et financier, établis sous la responsabilité du ...¹⁷². **S'agissant de comptes consolidés, nos diligences comprennent la vérification de la conformité du balisage de ces comptes au format défini par le règlement précité.**

Sur la base de nos travaux, nous concluons que la présentation des comptes consolidés destinés à être inclus¹⁷¹ dans le rapport financier annuel respecte, dans tous ses aspects significatifs, le format d'information électronique unique européen.

¹⁷³Il ne nous appartient pas de vérifier que les comptes consolidés qui seront effectivement inclus votre société dans le rapport financier annuel déposé auprès de l'AMF correspondent à ceux sur lesquels nous avons réalisé nos travaux.

Désignation des commissaires aux comptes

Nous avons été nommés commissaires aux comptes de la société X par ... [*organe appelé à statuer sur les comptes*] du ... [*date de désignation d'origine du cabinet A*] pour le cabinet A et du ... [*date de désignation d'origine du cabinet B*] pour le cabinet B.

Au [*date de clôture*], le cabinet [A] était dans la [*xème*] année de sa mission sans interruption et le cabinet [B] dans la [*yème*] année [*/le cas échéant*]¹⁷⁴, dont

figurant dans la phrase entre crochets est fait à partir du 1^{er} exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2017 ou, si postérieur, à partir de la date de qualification d'EIP.

¹⁷¹ La mention « destinés à être inclus » peut être remplacée par « inclus » dès lors que les conditions suivantes sont réunies :

- la date du rapport du commissaire aux comptes est la même que celle de la déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité du rapport financier annuel ; et
- le commissaire aux comptes a pu vérifier que les comptes sur lesquels il a effectué ses diligences sont bien ceux effectivement inclus dans le rapport financier annuel.

Dans ce cas, il convient de supprimer la phrase « *Il ne nous appartient pas de vérifier que les comptes consolidés qui seront effectivement inclus par votre société dans le rapport financier annuel déposé auprès de l'AMF correspondent à ceux sur lesquels nous avons réalisé nos travaux.* ».

¹⁷² Le responsable du fichier est un dirigeant de l'émetteur, soit selon le cas :

- le président du directoire pour les sociétés à conseil de surveillance et directoire ;
- le gérant pour les sociétés en commandite ;
- le président-directeur général ou, si les fonctions sont dissociées, le directeur général ou un directeur général délégué pour les sociétés à conseil d'administration.

¹⁷³ Cette phrase est à supprimer dans le cas où la mention « destinés à être inclus » a été remplacée par « inclus » (cf. note de bas de page n°171).

¹⁷⁴ Précision à n'insérer que si l'ancienneté du mandat est antérieure à la date à laquelle les titres ont été admis aux négociations sur un marché réglementé.

respectivement [t] et [u] années depuis que les titres de la société ont été admis aux négociations sur un marché réglementé]¹⁷⁵..

9.3 IRRÉGULARITÉS RELATIVES À DES INFORMATIONS REQUISES DANS L'ANNEXE PAR DES TEXTES AUTRES QUE LE RÉFÉRENTIEL COMPTABLE

Cette partie du rapport peut comprendre, par exemple, la mention des irrégularités relatives à des informations requises dans l'annexe par des textes autres que le référentiel comptable applicable¹⁷⁶, qui pourra être intitulée :

Irrégularité(s) relative(s) à des informations requises dans l'annexe par des textes autres que le référentiel comptable

En application de la loi, nous vous signalons que ... [*mention desdites irrégularités*].

¹⁷⁵ Pour les personnes et entités visées au 6° du III de l'article L.820-1 du code de commerce, la phrase entre crochets peut être adaptée de la façon suivante : « (...), dont [t] année(s) depuis que la société est devenue une entité d'intérêt public en application du 6° du III de l'article L.820-1 du code de commerce. » ; le décompte figurant dans la phrase entre crochets est fait à partir du 1^{er} exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2017 ou, si postérieur, à partir de la date de qualification d'EIP.

¹⁷⁶ Bulletin CNCC n°149, mars 2008, CNP 2007-21, p.99.

10. RAPPEL DES RESPONSABILITÉS

Le paragraphe 18 c) de la NEP 700 précise que le rapport du commissaire aux comptes comporte les parties distinctes suivantes :

« - le rappel des responsabilités des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce relatives aux comptes ;

- le rappel des responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes incluant l'étendue de la mission et une mention expliquant dans quelle mesure la certification des comptes a été considérée comme permettant de déceler les irrégularités, notamment la fraude ; »

10.1 RAPPEL DES RESPONSABILITÉS DES ORGANES MENTIONNÉS À L'ARTICLE L.823-16 DU CODE DE COMMERCE, RELATIVES AUX COMPTES

Cette partie du rapport s'intitule « Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels ». Il s'agit d'un titre générique à utiliser dans toutes les entités.

Le rappel des responsabilités des organes mentionnés à l'article L.823-16, relatives aux comptes, inclut :

- l'établissement et l'arrêté des comptes présentant une image fidèle conformément au référentiel comptable ;
- la mise en place du contrôle interne nécessaire à l'établissement de comptes ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ;
- l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et l'application appropriée du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des comptes ;
- le cas échéant, le suivi par le comité d'audit (ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19) :
 - o du processus d'élaboration de l'information financière ;
 - o de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, ainsi que, le cas échéant de l'audit interne, en ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Des illustrations de formulations des responsabilités des organes mentionnés à l'article L.823-16, relatives aux comptes, sont présentées au paragraphe 16.1.

10.2 RAPPEL DES RESPONSABILITÉS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES RELATIVES À L'AUDIT DES COMPTES

Le rappel des responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes inclut notamment :

- l'établissement d'un rapport sur les comptes ;
- l'assurance raisonnable que les comptes pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ;

- l’identification et l’évaluation des risques d’anomalies significatives ;
- la prise de connaissance du contrôle interne pertinent pour l’audit ;
- le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables ;
- le caractère approprié de l’application par la direction du principe de continuité d’exploitation ;
- le cas échéant la direction, la supervision et la réalisation de l’audit des comptes consolidés ;
- le cas échéant, la remise au comité spécialisé visé à l’article L.823-19 :
 - du rapport complémentaire prévu au III de l’article L.823-16 ;
 - de la déclaration d’indépendance prévue par l’article 6 du règlement (UE) n°537-2014 ou l’article L.823-16 selon le cas.

Des illustrations de formulations des responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l’audit des comptes sont présentées au paragraphe 16.2.

11. FORME ET COMMUNICATION DES RAPPORTS

11.1 RÈGLES DE FORME

11.11 Forme écrite des rapports

Le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes devant être tenu à la disposition des membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes est nécessairement écrit.

11.12 Langue de rédaction du rapport

L'article 2 de la Constitution indique que « la langue de la République est le français ». Ainsi, le rapport de certification des comptes est établi en français.

Lorsqu'une entité a besoin d'un rapport de certification rédigé en anglais, par exemple une société qui souhaiterait l'inclure dans un prospectus, la CNCC considère¹⁷⁷ que ce rapport de certification inclus dans le prospectus en anglais ne peut être qu'une traduction non signée du rapport original établi en français.

En effet, la signature est le graphisme par lequel une personne s'identifie dans un acte et par lequel elle exprime son approbation du contenu du document. En outre, l'apposition d'une signature sur un rapport lui confère la qualité d'être un original. Or, au cas particulier, l'original est représenté par la version française du rapport de certification, qui fait par ailleurs l'objet de formalités de publicité appropriées devant être effectuées en langue française (dépôt au greffe du tribunal de commerce notamment).

La traduction du rapport présentée dans le prospectus est précédée d'un avertissement rappelant qu'il s'agit d'une traduction libre d'un rapport original émis en français en application des règles professionnelles et du cadre juridique applicables en France.

Cet avertissement peut être rédigé comme suit :

Exemple d'avertissement – comptes consolidés

This is a translation into English of the statutory auditors' report on the consolidated financial statements of the Company issued in French and it is provided solely for the convenience of English speaking users.

This statutory auditors' report includes information required by [pour les EIP : European regulation and] French law, such as information about the appointment of the statutory auditors or verification of the information concerning the Group presented in the management report and other documents provided to shareholders.

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

¹⁷⁷ Bulletin CNCC n°178, juin 2015, communiqué, p.207.

Exemple d'avertissement – comptes annuels

This is a translation into English of the statutory auditors' report on the financial statements of the Company issued in French and it is provided solely for the convenience of English speaking users.

This statutory auditors' report includes information required by [pour les EIP : European regulation and] French law, such as information about the appointment of the statutory auditors or verification of the management report and other documents provided to shareholders.

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

Des exemples de traduction en anglais des rapports sur les comptes EIP sont disponibles sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée Sidoni (exemples E1-1-2 pour les comptes annuels et E1-2-2 pour les comptes consolidés).

Par ailleurs, s'appuyant sur une décision du Conseil constitutionnel¹⁷⁸, la CNCC estime que l'établissement d'un rapport d'audit (ou d'examen limité), relevant de services autres que la certification des comptes, en langue anglaise destiné à figurer dans un prospectus n'enfreint pas les dispositions de l'article 2 de la Constitution et est donc possible.

Dans ce cas, il appartient à l'émetteur d'établir un jeu de comptes en anglais pour les besoins du prospectus et le commissaire aux comptes est conduit à établir et signer un rapport d'audit ou d'examen limité directement en anglais sur les comptes concernés.

Dès lors que le rapport d'audit (ou d'examen limité) rédigé en anglais porte sur des comptes établis également en langue anglaise, la CNCC considère qu'il reviendra au commissaire aux comptes de vérifier que lesdits comptes en anglais auront préalablement fait l'objet d'un arrêté en bonne et due forme par l'organe de gouvernance compétent.

Enfin, la CNCC recommande que le commissaire aux comptes veille, le cas échéant, à ce que la traduction en français des observations ou réserves qu'il aurait été amené à formuler dans son rapport établi en anglais soit correctement reprise dans le résumé en français du prospectus établi en application des dispositions prévues à l'article L.412-1 du code monétaire et financier.

¹⁷⁸ Décision n° 2001-452 DC du 6 décembre 2001 - Le Conseil a tout d'abord considéré « *qu'en application de l'article 2 précité, l'usage du français s'imposait aux personnes morales de droit public et aux personnes de droit privé dans l'exercice d'une mission de service public et que les particuliers ne pouvaient se prévaloir, dans leurs relations avec les administrations et les services publics, d'un droit à l'usage d'une langue autre que le français ni être contraints à un tel usage [...]* ».

Il a ensuite considéré que le prospectus s'inscrit dans des relations de droit privé (entre l'émetteur et les investisseurs) et que le pouvoir de réglementation et de contrôle conféré par la loi à la COB [devenue AMF] ne change pas la nature juridique de ce document. L'AMF n'est donc pas partie à cette relation.

11.13 Date des rapports¹⁷⁹

11.13.1 Principe

La NEP 700 - *Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés* prévoit dans son paragraphe 18 d) que le rapport comporte une date.

La date portée sur le rapport informe le lecteur que le commissaire aux comptes a apprécié les effets, sur les comptes et sur son rapport, des événements dont il a eu connaissance jusqu'à cette date.

La date du rapport est celle de la fin des travaux de contrôle. Elle ne peut toutefois être antérieure à celle de l'arrêté des comptes par l'organe compétent. Cette date respecte par ailleurs, dans les cas prévus par les textes légaux et réglementaires, ou, le cas échéant, les statuts, le délai nécessaire à l'information des membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes, soit quinze jours avant la date de la réunion de l'assemblée générale, dans le cas d'une SA par exemple.

11.13.2 Date de « fin des travaux de contrôle »

Si la date du rapport du commissaire aux comptes est celle de la fin des travaux de contrôle, il est cependant admis un laps de temps suffisant pour les travaux matériels d'établissement, de signature et d'envoi du rapport ; ce laps de temps devrait en tout état de cause rester raisonnable.

Les travaux de contrôle du commissaire aux comptes sont substantiellement terminés dès lors que :

- la synthèse de la mission d'audit est effectuée ;
- les travaux liés aux vérifications spécifiques sont réalisés ;
- il a obtenu les déclarations de la direction prévues par la NEP 580 - *Déclarations de la direction* et par les autres normes.

C'est à cette date que, nonobstant le délai éventuellement nécessaire à la finalisation matérielle ou formelle du dossier, le commissaire aux comptes établit son rapport.

Il convient également de rappeler les dispositions :

- du III, 2°, alinéa 2 de l'article R. 823-10 relatif au dossier de travail constitué par le commissaire aux comptes pour chaque mission de certification : « *Ce dossier est clôturé au plus tard 60 jours après la signature du rapport prévu à l'article R. 823-7.* » ;
- de la NEP 230 concernant la documentation des travaux (§ 09 alinéa 2) :

« *Au-delà de la date de signature de son rapport, le commissaire aux comptes ne peut apporter aucune modification de fond aux éléments de documentation. Il ne peut y apporter que des modifications de forme ou revoir leur classement (...).* »

¹⁷⁹ Se référer également au 2.25.2 de la note d'information.

11.13.3 Événements postérieurs à la clôture de l'exercice

Jusqu'à une date aussi rapprochée que possible de celle de son rapport, le commissaire aux comptes met en œuvre des diligences pour identifier les événements postérieurs (§ 05 à 07 de la NEP 560 - *Événements postérieurs à la clôture de l'exercice*) et il évalue leur incidence sur les comptes et son rapport.

Les événements postérieurs à la clôture de l'exercice font l'objet d'une note d'information spécifique à laquelle il convient de se reporter.

11.13.4 Cas particuliers des établissements publics nationaux

Le décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique¹⁸⁰ dispose :

Article 212

« Le compte financier de l'organisme est établi par l'agent comptable à la fin de chaque exercice. L'ordonnateur lui communique à cet effet les états de comptabilité dont il est chargé en application de l'article 208.

Le compte financier est visé par l'ordonnateur qui certifie que ce compte retrace les comptabilités dont il est chargé et les ordres transmis à l'agent comptable en application des articles 24 et 32.

*Il est soumis par l'ordonnateur à l'organe **délibérant qui l'arrête**¹⁸¹, après avoir entendu l'agent comptable, **au plus tard soixante-quinze jours après la clôture de l'exercice**¹⁸¹. Il est accompagné d'un rapport de gestion établi par l'ordonnateur pour l'exercice écoulé. Le compte financier peut être arrêté de manière dématérialisée dans les conditions prévues par le décret n° 2014-1627 du 26 décembre 2014 relatif aux modalités d'organisation des délibérations à distance des instances administratives à caractère collégial. (...) »*

¹⁸⁰ Applicable aux entités définies à l'article 1 du décret n°2012-1246 :

« Les dispositions du titre Ier du présent décret sont applicables aux administrations publiques au sens du règlement (CE) du 25 juin 1996 visé ci-dessus, mentionnées aux 1° à 5° suivants ainsi qu'aux personnes morales mentionnées au 6° :

1° L'État ;

2° Les collectivités territoriales, leurs établissements publics, les établissements publics locaux d'enseignement, les établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles, les établissements publics locaux d'enseignement maritime et aquacole, les centres de ressources, d'expertise et de performance sportive ;

3° Les établissements publics de santé ainsi que, lorsqu'ils sont érigés en établissement public de santé en application de l'article L. 6133-7 du code de la santé publique, les groupements de coopération sanitaire ;

4° Les autres personnes morales de droit public, dont la liste est établie par arrêté conjoint du ministre chargé de l'économie et du ministre chargé du budget ;

5° Après avis conforme du ministre chargé du budget et lorsque leurs statuts le prévoient, les personnes morales de droit privé ;

6° Les personnes morales de droit public ne relevant pas de la catégorie des administrations publiques, sauf si leurs statuts en disposent autrement ;

Ces dispositions s'appliquent aux groupements d'intérêt public lorsqu'ils sont soumis aux règles de la comptabilité publique dans les conditions prévues par l'article 112 de la loi du 17 mai 2011 visée ci-dessus. »

¹⁸¹ Mise en gras par nos soins.

« Le compte financier arrêté par l'organe délibérant est soumis à l'approbation des autorités de tutelle¹⁸¹. »

Dans le cas où aucune décision expresse n'a été notifiée dans le délai d'un mois après réception par ces autorités de la délibération et des documents correspondants¹⁸¹, il est réputé approuvé à l'expiration de ce délai.

En cas de demande d'informations ou de documents complémentaires, formulée par écrit par les autorités de tutelle, le délai mentionné ci-dessus est suspendu jusqu'à la production de ces informations ou documents. (...) »

La CNCC¹⁸², par assimilation avec le processus d'arrêté et d'approbation des comptes en vigueur dans les sociétés commerciales, considère que « l'organe délibérant » de l'établissement public arrête les comptes, comme le prévoit le décret précité, et que les autorités de tutelle jouent un rôle de « propriétaire », « associé » ou « actionnaire » de l'établissement, comparable à celui d'une assemblée générale qui approuve les comptes annuels.

De ce fait, la CNCC estime que le commissaire aux comptes de l'établissement public ne peut attendre l'approbation expresse ou tacite de l'autorité de tutelle après expiration d'un délai d'un mois pour signer et transmettre son rapport de certification.

La CNCC considère, en conséquence, que la date du rapport du commissaire aux comptes est celle de la fin des travaux de contrôle. Celle-ci ne peut être antérieure à celle de l'arrêté des comptes par « l'organe délibérant ». En revanche, elle doit être antérieure à la date d'expiration du délai d'un mois à compter de la date de réception par les autorités de tutelle des documents financiers.

11.14 Signature des rapports¹⁸³

11.14.1 Principe

Le rapport du commissaire aux comptes est signé. La NEP 700 § 18 précise que « le rapport comporte » :

- « (...) ;

« e) La signature du commissaire aux comptes, personne physique, ou, lorsque le mandat est confié à une société de commissaires aux comptes, de la personne mentionnée au premier alinéa de l'article L. 822-9 du code de commerce. »

11.14.2 Cas d'une société de commissaires aux comptes

L'article L.822-9 alinéas 1 et 4 dispose que « Dans les sociétés de commissaires aux comptes inscrites, les fonctions de commissaire aux comptes sont exercées, au nom de la société, par

¹⁸² Adapté du Bulletin CNCC n°166, juin 2012, EJ 2012-12, p. 392.

¹⁸³ Les modalités relatives à la signature électronique ne sont pas abordées dans la présente note d'information. Se reporter à la fiche CNCC du 6 avril 2020 « Mesure d'urgence - Une signature électronique pour les commissaires aux comptes » disponible sur le site de la CNCC dans la partie documentaire intitulée Sidoni.

les commissaires aux comptes personnes physiques associés, actionnaires ou dirigeants de cette société qui signent le rapport destiné à l'organe appelé à statuer sur les comptes. Ces personnes ne peuvent exercer les fonctions de commissaire aux comptes qu'au sein d'une seule société de commissaires aux comptes.

(...)

« Par dérogation au premier alinéa l'exercice de ces fonctions est possible simultanément au sein d'une société de commissaires aux comptes et d'une autre société de commissaires aux comptes dont la première détient plus de la moitié du capital social ou dans le cas où les associés des deux entités sont communs pour au moins la moitié d'entre eux. ». En outre, l'article R.823-7 dispose que « (...) Le rapport est signé par le commissaire aux comptes, personne physique, ou, lorsque le mandat est confié à une société de commissaires aux comptes, par la personne mentionnée au premier alinéa de l'article L. 822-9. ».

Il en résulte qu'un commissaire aux comptes ne peut signer dans plus de deux sociétés de commissaires aux comptes et que, s'il signe dans deux sociétés, les dispositions de l'article L.822-9 doivent être respectées.

Cependant, un commissaire aux comptes personne physique peut signer d'une part dans une ou deux sociétés de commissaires aux comptes dans le respect des conditions de l'article L.822-9 et d'autre part en son nom propre¹⁸⁴.

11.14.3 Responsabilité du signataire

Toute signature du rapport comporte la reconnaissance d'une responsabilité dans le rapport établi. De ce fait, une telle situation implique que le signataire du rapport possède personnellement une connaissance suffisante de la situation de l'entreprise et qu'il assume les décisions les plus significatives de la mission et notamment celles qui conduisent à l'expression de l'opinion¹⁸⁵.

11.14.4 Situations pratiques

A) Le commissaire aux comptes est une personne physique, associée ou non d'un cabinet

Dans ce cas, la signature de la personne physique est précédée de la mention de sa qualité de commissaire aux comptes de l'entité.

Exemple :

Le commissaire aux comptes

Pierre Dost

¹⁸⁴ Bulletin CNCC n°193, mars 2019, EJ 2017-100.

¹⁸⁵ Bulletin CNCC n°71, septembre 1988, p.331 et Avis n°2016-03 rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes en application de l'article R. 821-6 du code de commerce et relatif à la désignation et l'implication du ou des commissaire(s) aux comptes signataire(s) du rapport destiné à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

Exemple (co-commissariat aux comptes) :

Les commissaires aux comptes	
<i>Jacques Dufay</i>	<i>Pierre Dost</i>

B) Le commissaire aux comptes est une personne morale

Dans tous les cas où le commissaire aux comptes est une personne morale, le ou les signataires doivent être à la fois commissaires aux comptes inscrits et associés ou actionnaires ou dirigeants de la société de commissaires aux comptes (article L.822-9 alinéa 3).

La signature de cet associé, actionnaire ou dirigeant de la société de commissaires aux comptes est précédée du nom de la personne morale et de sa qualité de commissaire aux comptes de l'entité.

Exemple :

Le commissaire aux comptes	
Dupont & Associés	
<i>Jacques Dufay</i>	

Exemple (co-commissariat aux comptes) :

Les commissaires aux comptes	
Durand & Associés	Dupont & Associés
<i>Louis Dubois</i>	<i>Jacques Dufay</i>

11.14.5 Cas particulier de cosignature du rapport de certification par un auditeur contractuel

Compte tenu des règles de secret professionnel applicables au commissaire aux comptes, la cosignature du rapport de certification visé aux articles L.823-9 et L.823-10 avec un auditeur contractuel n'est pas possible.

En conséquence, l'avis technique adopté par le Conseil national du 16 avril 1987 paru dans le bulletin CNCC n° 66 de juin 1987, page 131, est obsolète.

11.14.6 Comptes destinés à être publiés à l'étranger : utilisation d'un modèle de rapport étranger

La mission des commissaires aux comptes est définie par les articles L.823-9 et L.823-10. Le contenu et la forme du rapport émis dans ce cadre sont définis par les articles R.822-56, R.823-7, D.823-7-1, L.225-235¹⁸⁶ ou L.22-10-71 ou L.226-10-1 ou L.22-10-78 et L.823-10 et par la

¹⁸⁶ Après prise en compte de la correction, à l'article L. 225-235, d'une erreur de plume de l'ordonnance n° 2020-1142 du 16 septembre 2020 prévue par l'article 8 du projet de loi n° 3726 de ratification de ladite ordonnance, signalée en avant-propos.

La CNCC a émis et publié des exemples de rapports dans le respect des termes de la mission ainsi définie, relatifs à la forme et au contenu du rapport des commissaires aux comptes sur les comptes.

C'est ce rapport qui est présenté à l'organe délibérant et qui fait l'objet d'une publication.

Bien que le contenu détaillé du rapport ne soit pas normalisé par une NEP, la CNCC considère que l'utilisation par les commissaires aux comptes d'un rapport formalisé selon des normes étrangères ne peut en aucun cas se substituer aux exemples de rapports proposés par la CNCC.

Il est toutefois admis que les commissaires aux comptes puissent, en plus du rapport prévu par l'article L.823-9, signer un rapport d'audit dont la forme et le contenu seraient conformes aux normes et à la réglementation en vigueur dans le pays où les comptes de l'entité française sont utilisés ou amenés à être diffusés¹⁸⁷.

Un tel rapport, s'il est publié dans la plaquette annuelle du groupe, ne peut cependant se substituer au rapport prévu par l'article R.823-7 et ne peut être émis « *qu'à titre accessoire ou annexe.* »¹⁸⁸

Pour la traduction du rapport de certification, il convient de se reporter au paragraphe 11.12.

11.14.7 Situations particulières concernant le commissaire aux comptes suppléant

A) Rappels

La loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique (dite « loi Sapin II ») a modifié les dispositions du deuxième alinéa de l'article L.823-1 qui limite désormais la nomination d'un commissaire aux comptes suppléant aux cas où le commissaire aux comptes titulaire « est une personne physique ou une société unipersonnelle ». Toutefois, lorsqu'un texte de loi spécifique ou les statuts précisent qu'un commissaire aux comptes suppléant doit être nommé, il y a lieu d'appliquer le texte spécial ou les statuts qui dérogent au principe général et de nommer un commissaire aux comptes suppléant. Ce n'est que si le texte de loi ou les statuts prévoyant la nomination d'un suppléant précisent que ce dernier doit être nommé « en application de l'article L.823-1 » ou « dans les conditions prévues à l'article L.823-1 », qu'il est possible de ne pas nommer de commissaire aux comptes suppléant lorsque le commissaire aux comptes titulaire est une personne morale pluripersonnelle. Enfin, la nomination volontaire d'un commissaire aux comptes suppléant est toujours possible.¹⁸⁹

B) Situation d'empêchement du commissaire aux comptes titulaire

Par application de l'article L.823-1 alinéa 3, si le commissaire aux comptes est empêché, son suppléant le remplace temporairement et, en application de l'article L.823-3, il peut accéder à toutes les informations et à tous les documents pertinents concernant la personne ou entité dont

¹⁸⁷ Cas, par exemple, des sociétés cotées sur un marché aux USA.

¹⁸⁸ Bulletin CNCC n°83, p.386.

¹⁸⁹ Bulletin CNCC n°186, juin 2017, EJ 2017-04, p. 324.

les comptes sont certifiés. Le suppléant signe le rapport si, après avoir fait les diligences estimées nécessaires, il s'estime en mesure de le faire. Dans ce cas d'empêchement temporaire, et « *lorsque l'empêchement a cessé, le commissaire aux comptes titulaire reprend ses fonctions après la prochaine assemblée générale qui approuve les comptes.* »

C) *Situation où les fonctions de titulaire et de suppléant sont exercées par une société de commissaires aux comptes et par un de ses associés*

a) *Situation où un associé de la personne morale commissaire aux comptes titulaire est commissaire aux comptes suppléant*

La Commission des études juridiques de la CNCC apporte les précisions suivantes¹⁹⁰ :

« Appelé à succéder au titulaire en cas d'empêchement de ce dernier, le commissaire aux comptes suppléant doit être en mesure d'exercer à tout moment les fonctions de commissaire aux comptes.

*Il est évident que le signataire d'une société, commissaire aux comptes titulaire, ne peut être le suppléant de cette société, sous peine de vider la suppléance de sa finalité.*¹⁹¹

En effet, dans ce cas, il y a identité de personne entre le titulaire et le suppléant (cf. Bulletin CNCC n°58 juin 1985 page 256 ; Cass. Com 28 janvier 1982, bull. Joly, avril 1992, p.412, note Barbieri). »

L'associé signataire du mandat dont la personne morale est titulaire ne peut être le suppléant ; en revanche n'importe quel autre associé ou dirigeant de la société de commissaires aux comptes titulaire peut être désigné en qualité de suppléant.

b) *Situation où la personne morale est commissaire aux comptes suppléant d'un associé commissaire aux comptes titulaire*

Dans la même réponse¹⁹⁰, la Commission des études juridiques de la CNCC précise par ailleurs que « (...) rien ne s'oppose à ce qu'une société de commissaires aux comptes soit le suppléant de l'un de ses dirigeants ou actionnaires, commissaire aux comptes titulaire, dans la mesure où le signataire qui exercera les fonctions de commissaire aux comptes au nom de la société sera différent du titulaire personne physique. (...) Dans le cas d'empêchement de ce dernier c'est, en effet, la personne morale qui lui succède avec un signataire autre que l'ancien commissaire aux comptes. »

11.14.8 Cas particulier des sociétés de commissaires aux comptes de forme EURL

Le commissaire aux comptes suppléant ne peut pas être le gérant de l'EURL lorsque cette dernière est titulaire du mandat, si le gérant est en même temps l'associé unique.¹⁹²

¹⁹⁰ Bulletin CNCC n°136, décembre 2004, p.747.

¹⁹¹ Voir aussi bulletin CNCC n°145, mars 2007, p.188.

¹⁹² Bulletin CNCC n°58, p.256.

11.15 Intitulé des rapports

Le titre des rapports des commissaires aux comptes sur les comptes annuels ou consolidés peut prendre la forme suivante :

Rapport du (des) commissaire(s) aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le...

Rapport des commissaires aux comptes sur les comptes consolidés

Exercice clos le...

11.2 COMMUNICATION AVEC LES ORGANES MENTIONNÉS À L'ARTICLE L.823-16 DU CODE DE COMMERCE

Dans le cadre de sa mission de certification des comptes, le commissaire aux comptes communique avec les organes mentionnés à l'article L.823-16, conformément aux dispositions de la NEP 260.

Les NEP relatives aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés précisent plus particulièrement certaines obligations de communication auxdits organes, sans être prescriptives sur les modalités de cette communication :

Motifs de la réserve, du refus ou de l'impossibilité de certifier

« Lorsque le commissaire aux comptes envisage de formuler une certification avec réserve, un refus de certifier ou une impossibilité de certifier, il en communique les motifs aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce. »¹⁹³

Motifs de l'observation

« Lorsque le commissaire aux comptes envisage de formuler une observation, il en communique les motifs aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce. »¹⁹⁴

Points clés de l'audit

« Le commissaire aux comptes communique aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce les risques d'anomalies significatives qu'il considère comme des points clés de l'audit.

Le cas échéant, il porte à leur connaissance le fait qu'il n'y a pas, selon son jugement professionnel, de point clé de l'audit à décrire dans son rapport. »¹⁹⁵

¹⁹³ NEP 700 – paragraphe 6.

¹⁹⁴ NEP 700 – paragraphe 7.

¹⁹⁵ NEP 701 – paragraphe 22.

Continuité d'exploitation

« Le commissaire aux comptes communique aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce les événements ou circonstances identifiés susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation. Cette communication porte sur les points suivants :

- le fait que les événements ou circonstances constituent ou non une incertitude significative ;
- le caractère approprié ou non de l'utilisation par la direction du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des comptes ;
- la pertinence des informations données dans l'annexe ;
- le cas échéant, les incidences sur le rapport du commissaire aux comptes. »¹⁹⁶

Inexactitudes et irrégularités

« Le commissaire aux comptes communique aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce les inexactitudes ou irrégularités non corrigées et les informe de l'incidence qu'elles peuvent avoir sur son rapport sur les comptes.

À défaut de correction, il en tire les conséquences éventuelles dans son rapport sur les comptes. »¹⁹⁷

11.3 COMMUNICATION AVEC L'AMF ET L'ACPR

Pour ce qui concerne les communications à effectuer par le commissaire aux comptes, le cas échéant, auprès de l'AMF et de l'ACPR, se référer respectivement :

- au guide de lecture AMF/CNCC de l'article L.621-22 du code monétaire et financier ;
- au guide des relations entre l'ACPR et les commissaires aux comptes¹⁹⁸.

11.4 COMMUNICATION DES RAPPORTS

11.41 Dépôt des rapports au siège social

Pour les SA et les SCA, l'article R.225-89 alinéa 1 prévoit que tout actionnaire a le droit de prendre connaissance du rapport du commissaire aux comptes pendant le délai de quinze jours qui précède la date de la réunion de l'assemblée générale annuelle. Il en est de même pour les SNC (article R.221-7 alinéa 1) et pour les SARL (article R.223-18 alinéa 1). En ce qui concerne les SAS, l'article L.227-9 précise que ce sont les statuts qui déterminent les formes et conditions des décisions prises collectivement.

Pour les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique, ce sont les statuts qui déterminent les formes et conditions des décisions prises par l'organe appelé à statuer sur les comptes.

¹⁹⁶ NEP 570 – paragraphe 17.

¹⁹⁷ NEP 9510 – paragraphe 20.

¹⁹⁸ Ce guide a été actualisé en juillet 2018.

11.42 Présentation des rapports à l'organe appelé à statuer sur les comptes

Le code de commerce prévoit que les commissaires aux comptes sont convoqués à toutes les réunions de l'organe délibérant, mais leur présence n'y est pas exigée.

Lorsque le commissaire aux comptes assiste à la réunion de l'organe délibérant appelé à se prononcer sur les comptes, il peut, indépendamment de la lecture de son rapport, donner oralement, notamment en réponse à des questions qui lui seraient posées, des indications qui doivent rester, en raison de son obligation de secret professionnel, dans les limites du rapport lui-même.

Il convient de souligner que la lecture formelle du rapport des commissaires aux comptes à l'organe appelé à statuer sur les comptes n'est pas prévue : l'article L.225-100 I alinéa 3 dispose seulement que les commissaires aux comptes relatent dans leur rapport l'accomplissement de la mission qui leur est dévolue par les articles L.823-9, L.823-10 et L.823-11.

La loi n'obligeant pas les commissaires aux comptes à présenter eux-mêmes leur rapport à l'organe appelé à statuer sur les comptes, ledit rapport pourrait être simplement lu par le président de cet organe ou par toute autre personne qu'il désigne.

11.43 Cas particulier des SAS

Pour les SAS pluripersonnelles, le commissaire aux comptes doit être convoqué à toute assemblée d'associés par application de l'article L.823-17. Lorsque les statuts stipulent que les comptes sont approuvés autrement que par le moyen d'une assemblée (par exemple consultation écrite, acte sous seing privé, conférence téléphonique), il n'y a pas lieu de convoquer le commissaire aux comptes. Il convient toutefois d'organiser dans la lettre de mission une concertation permettant à ce dernier d'exercer sa mission.¹⁹⁹

Par ailleurs, ainsi que cela a été rappelé dans le Bulletin CNCC n° 147 de septembre 2007 p. 447, aucune disposition législative ou réglementaire ne prévoit de délai à respecter pour convoquer l'assemblée générale d'une SAS, à l'exception du cas des sociétés unipersonnelles (voir ci-après).

En application des dispositions de l'article L.227-1, l'article L.225-100 qui organise la réunion des assemblées générales dans les sociétés anonymes n'est pas applicable aux SAS. Une SAS n'est donc pas tenue de convoquer une assemblée générale d'approbation de ses comptes dans les six mois de la clôture. Par ailleurs, la Commission des études juridiques de la CNCC rappelle que l'article L.232-13 alinéa 3, applicable aux SAS, prévoit : « *Toutefois, la mise en paiement des dividendes doit avoir lieu dans un délai maximal de neuf mois après la clôture de l'exercice. La prolongation de ce délai peut être accordée par décision de justice* ».

La Commission précitée observe²⁰⁰ qu'il n'existe, à ce jour, aucun texte légal ou réglementaire qui interdise à une SAS de préciser dans ses statuts un délai à respecter pour convoquer l'assemblée générale d'approbation des comptes. La SAS laissant une large place à la liberté contractuelle, il y a lieu de considérer cette disposition comme licite. En l'espèce, en

¹⁹⁹ Bulletin CNCC n° 154, p.412.

²⁰⁰ Bulletin CNCC n°184, décembre 2016, EJ 2014-100, p.596.

application des dispositions statutaires, il appartiendra donc à la SAS de saisir la juridiction consulaire compétente pour demander la prorogation du délai.

Elle précise par ailleurs qu'il n'existe pas, sauf disposition claire des statuts, d'obligation de faire approuver les comptes consolidés dans les SAS²⁰¹.

Pour les SASU, l'associé unique approuve les comptes annuels, ainsi que les comptes consolidés, après rapport du commissaire aux comptes dans le délai de six mois à compter de la clôture de l'exercice (art. L.227-9).

11.44 Cas particulier des sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé

L'article R.22-10-23 oblige les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé à publier et à maintenir, sur un site internet dédié, des informations destinées aux actionnaires, dont notamment les rapports du ou des commissaire(s) aux comptes, pendant une période ininterrompue commençant au plus tard le 21^{ème} jour précédant l'assemblée des actionnaires.

Pour toutes les assemblées des sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé, l'ensemble des rapports ou attestations présentés à l'assemblée générale ordinaire annuelle doivent être établis dans un délai minimum de 21 jours avant cette assemblée et, pour ce qui concerne spécifiquement les rapports sur les comptes annuels et les comptes consolidés inclus dans le rapport financier annuel, dans un délai maximum de 4 mois à compter de la clôture des comptes (article L.451-1-2 I du code monétaire et financier).

Les rapports présentés à l'assemblée générale extraordinaire doivent être établis à compter de la convocation de l'assemblée²⁰² (article R.225-89) et au minimum 21 jours avant l'assemblée (article R.22-10-23).

Par exemple, dans le cas d'une SA cotée sur Euronext Paris :

	Exemple 1	Exemple 2
AG mixte convoquée :	le 10 avril pour le 15 mai N	le 31 mai pour le 15 juin N
	Date limite d'établissement	
Rapports sur les comptes annuels et consolidés	24 avril (15 mai - 21 jours)	30 avril (maximum 4 mois à compter de la clôture)
Autres rapports à l'AGO (rapport spécial...)	24 avril (15 mai - 21 jours)	25 mai (15 juin – 21 jours)
Rapports à l'AGE	10 avril (date de convocation)	25 mai (15 juin – 21 jours)

²⁰¹ Bulletin CNCC n°178, juin 2015, EJ 2014-83, p.293.

²⁰² Les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé doivent publier au BALO 35 jours avant l'assemblée un avis de réunion (R. 225-73 et R.22-10-22). Comme l'avis de convocation doit également être publié au BALO, certaines sociétés se contentent d'effectuer une seule insertion précisant que leur avis de réunion vaut convocation. Les dispositions de l'article R.225-89, dans la mesure où elles sont moins contraignantes en termes de délais que celles prévues par les articles R.22-10-23 du code de commerce et L.451-1-2 du code monétaire et financier, ne trouveraient alors pas à s'appliquer aux rapports relatifs aux sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé. Ce sera généralement le cas, sauf pour des rapports aux AGE qui doivent être mis à disposition dès la date de convocation.

11.45 Défaut de présentation à l'assemblée générale du rapport du commissaire aux comptes

Dans une société anonyme²⁰³, l'absence de rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels entraîne la nullité des délibérations de l'assemblée générale qui s'est prononcée sur les comptes.

En effet, l'article L.225-121, alinéa 1^{er}, modifié par la loi n°2019-744 du 19 juillet 2019, sanctionne d'une nullité les délibérations prises par les assemblées générales en violation du troisième alinéa du I de l'article L.225-100 qui prévoit : « *Les commissaires aux comptes, s'il en existe, relatent, dans leur rapport, l'accomplissement de la mission qui leur est dévolue par les articles L. 823-9, L. 823-10 et L. 823-11.* »

11.46 Désaccord entre les co-commissaires aux comptes

« *Si plusieurs commissaires aux comptes sont en fonction, [...] ils établissent et signent un rapport commun.*

En cas de désaccord entre les commissaires, le rapport indique les différentes opinions exprimées. » (art. R.823-8).

Le paragraphe 20 de la NEP 100 – *Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes* rappelle ces dispositions dans les termes suivants : « *Lorsque les commissaires aux comptes ont des opinions divergentes, ils en font mention dans le rapport.* »

En cas de conclusions divergentes entre les commissaires aux comptes sur les vérifications relevant de la partie du rapport sur les comptes intitulée « Vérifications spécifiques », la CNCC considère qu'un dispositif analogue devrait être suivi, quand bien même ni le code de commerce, ni les NEP ne le prévoient.

La NEP 700 paragraphe 18 prévoit :

« *e) La signature du commissaire aux comptes, personne physique, ou, lorsque le mandat est confié à une société de commissaires aux comptes, de la personne mentionnée au premier alinéa de l'article L. 822-9 du code de commerce.* »

Par ailleurs, la NEP 100 - *Audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes* paragraphe 1 prévoit :

« *Lorsque l'audit des comptes mis en œuvre en vue de certifier les comptes d'une entité est réalisé par plusieurs commissaires aux comptes, ces derniers constituent l'organe de contrôle légal des comptes.* »

L'émission d'un rapport par chaque commissaire aux comptes n'est donc pas possible.

Ainsi, dans une société ayant désigné deux commissaires aux comptes, la signature du rapport sur les comptes annuels ou consolidés par un seul des deux commissaires aux comptes constitue une irrégularité qu'il convient de porter à la connaissance, selon le cas, de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance,

²⁰³ Tel est également le cas dans une société en commandite par actions.

ainsi que, le cas échéant, du comité spécialisé mentionné à l'article L.823-19 agissant sous la responsabilité de ces organes et de signaler à la plus prochaine assemblée générale en application de l'article L.823-12.

En revanche, l'absence de signature par l'un de ces derniers du rapport sur les comptes annuels ou consolidés ne constitue pas une cause de nullité des délibérations de l'assemblée générale prises sur ce rapport.²⁰⁴

Un exemple de rapport en cas de désaccord des co-commissaires aux comptes figure au paragraphe 12.5.

11.5 RAPPORT COMPLÉMENTAIRE AU COMITÉ D'AUDIT

En application du III de l'article L.823-16 « *Lorsqu'ils interviennent auprès de personnes ou d'entités soumises aux dispositions de l'article L. 823-19, les commissaires aux comptes remettent au comité spécialisé au sens dudit article un rapport complémentaire conforme aux dispositions de l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014. Ce rapport est remis à l'organe chargé de l'administration ou à l'organe de surveillance lorsque celui-ci remplit les fonctions du comité spécialisé* ».

La CNCC propose un exemple de rapport complémentaire au comité d'audit disponible sur le site de la CNCC dans la partie documentaire intitulée SIDONI. Ce document constitue une proposition de canevas du rapport des commissaires aux comptes au comité d'audit, prévu au III de l'article L.823-16 précité. Il intègre à la fois les domaines prévus par ce texte et les modalités prévues par les NEP 260 et 265, et la NEP 600, relatives à la communication avec les organes de gouvernance ainsi que des sujets sur lesquels il peut sembler opportun d'échanger avec le comité.

11.6 DÉLIBÉRATION DE L'ORGANE APPELÉ À STATUER SUR LES COMPTES

Les règles légales relatives aux délibérations de l'organe appelé à statuer sur les comptes sont les suivantes.

Pour les SA et SCA, l'article L.225-98 dispose que l'assemblée générale ordinaire prend toutes dispositions autres que celles dévolues aux assemblées générales extraordinaires.

L'assemblée générale ordinaire qui est réunie au moins une fois par an dans les six mois de la clôture de l'exercice « *délibère et statue sur toutes les questions relatives aux comptes annuels et, le cas échéant, aux comptes consolidés de l'exercice écoulé.* » (article L.225-100, I, alinéa 4).

La commission des études juridiques de la CNCC précise qu'il n'apparaît pas envisageable de dissocier dans deux assemblées séparées l'approbation des comptes annuels et des comptes consolidés²⁰⁵.

²⁰⁴ Bulletin CNCC n°167, septembre 2012, EJ 2012-08, p.597.

²⁰⁵ CNCC, Bulletin n°129, mars 2003, EJ 2002-249, p.167.

Pour les SNC, l'article L.221-7 dispose que « *le rapport de gestion, l'inventaire et les comptes annuels établis par les gérants sont soumis à l'approbation de l'assemblée des associés, dans le délai de six mois à compter de la clôture dudit exercice (...)* ».

Il en est de même pour les SARL (article L.223-26).

Pour les SAS, la lecture des statuts s'impose, l'article L.227-9 disposant que « *les statuts déterminent les décisions qui doivent être prises collectivement par les associés dans les formes et conditions qu'ils prévoient.* »

Enfin, les modalités d'approbation des comptes de la SASU ont été précisées au 11.43.

11.7 REFUS D'APPROBATION DES COMPTES PAR L'ORGANE DÉLIBÉRANT

11.71 Principe

L'organe délibérant peut refuser d'approuver les comptes de l'exercice N qui lui sont soumis. Cette possibilité est prévue par l'article L.232-21 pour les SNC, L.232-22 pour les SARL et L.232-23 pour les sociétés par actions (SA, SCA, SAS) : « *En cas de refus d'approbation des comptes annuels, une copie de la délibération de l'assemblée est déposée dans le même délai* » au greffe du tribunal de commerce, c'est-à-dire dans le mois qui suit la délibération relative à l'approbation des comptes (ou dans les deux mois lorsque le dépôt est effectué par voie électronique). Cela pourra notamment être le cas lorsqu'il existe un conflit entre associés.

11.72 Attitude du commissaire aux comptes au titre de l'exercice N

Dans la situation décrite ci-dessus, le commissaire aux comptes n'a pas de rapport complémentaire à émettre. Il convient en effet de dissocier l'émission d'une opinion sur les comptes par le commissaire aux comptes de l'approbation ou du refus d'approbation des comptes par l'organe délibérant :

- le commissaire aux comptes est seul juge de l'opinion à émettre et il ne peut être lié par un avis quelconque des membres de l'organe délibérant ;
- inversement, l'organe délibérant est souverain et peut ne pas suivre l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes.

Le législateur n'ayant pas imposé aux membres de l'organe délibérant une obligation de résultat quant à l'approbation des comptes de chaque exercice social, il n'y a pas lieu de modifier les comptes présentés et de convoquer à nouveau l'organe délibérant pour résoudre la situation. Il n'y a pas davantage à envisager de régularisation quant à l'approbation des comptes de l'exercice N à l'occasion de l'approbation des comptes de l'exercice N + 1 par l'organe délibérant.

11.73 Attitude du commissaire aux comptes au titre de l'exercice N+1

En l'absence de nouvelle réunion de l'organe délibérant et dans l'hypothèse où :

- les comptes de l'exercice N ont été certifiés par le commissaire aux comptes (certification sans réserve) ;

- du fait du refus d’approbation, les comptes annuels ne sont pas déposés au greffe du tribunal de commerce, seul le procès-verbal ou un extrait du procès-verbal relatif à la délibération de l’organe délibérant étant déposé ;
- le résultat n’a pas été affecté ;

l’incidence sur le rapport du commissaire aux comptes relatif à l’exercice N+1 sera la suivante²⁰⁶ :

Pour ce qui concerne les comptes de l’exercice N+1, les chiffres comparatifs ne sont en rien affectés par le refus d’approbation des comptes. Le résultat de l’exercice N demeure dans les capitaux propres, dans un compte spécifique.

Dans la mesure où le commissaire aux comptes a certifié les comptes de l’exercice précédent, le fait que ces comptes n’aient pas été approuvés par l’organe délibérant n’a pas d’incidence sur son opinion.

Il est cependant souhaitable que l’annexe comporte une information sur la comptabilisation du résultat de l’exercice précédent, l’organe délibérant ne s’étant pas prononcé sur son affectation.

Une information devrait dans tous les cas être donnée dans le rapport de gestion. Si ce n’est pas le cas, le commissaire aux comptes sera amené à formuler une observation sur la sincérité des informations données dans le rapport de gestion dans la partie de son rapport intitulée « Vérifications spécifiques ».

11.74 Modification des comptes par l’organe délibérant ou à sa demande

Lorsque, lors de la réunion au cours de laquelle les comptes sont soumis à son approbation, l’organe délibérant demande que des comptes modifiés lui soient à nouveau présentés, les comptes modifiés arrêtés par l’organe compétent sont soumis au contrôle du commissaire aux comptes. Dans ce cas, celui-ci est conduit à établir un nouveau rapport sur les comptes modifiés, qui se substitue à son précédent rapport.

Lorsque l’organe délibérant apporte en séance des modifications aux comptes qui lui ont été soumis, le commissaire aux comptes peut, conformément aux articles L.232-21 (SNC), L.232-22 (SARL) et L.232-23 (sociétés par actions), relatifs à la publicité des comptes, compléter le rapport sur les comptes de ses observations sur les modifications apportées par l’organe délibérant qui lui ont été soumises.

Bien que ces articles n’imposent pas l’émission d’un nouveau rapport, complet, du commissaire aux comptes, la CNCC considère que l’émission d’un nouveau rapport, faisant référence au rapport précédent auquel il se substitue, est préférable car elle permet d’éviter que les comptes finalement approuvés et diffusés soient différents de ceux certifiés. Ce nouveau rapport est émis en lieu et place des observations sur les modifications prévues par les articles L.232-21, L.232-22 et L.232-23.

²⁰⁶ Bulletin CNCC n°151, septembre 2008, p.542.

Afin qu'aucune confusion ne soit possible quant à l'objet et à la nature du nouveau rapport, émis, ce dernier devrait contenir :

- une référence au premier rapport en précisant sa date ;
- la nature de la première opinion exprimée sur les comptes et un rappel synthétique du fondement de cette opinion en cas de réserve, de refus ou d'impossibilité de certifier ;
- les circonstances dans lesquelles les comptes ont été modifiés ;
- la nature et le montant des modifications apportées aux comptes ;
- la date de ce nouveau rapport.

Les comptes modifiés sont joints au nouveau rapport qui est déposé au greffe.

Dans les situations décrites ci-dessus, le commissaire aux comptes effectue les diligences d'identification des événements postérieurs à la clôture, telles que prévues par les paragraphes 05 à 07 de la NEP 560 - *Événements postérieurs à la clôture de l'exercice*, pour la période s'écoulant entre l'émission de ses deux rapports.

Enfin, dans l'hypothèse où suite à la décision de l'organe délibérant, de nouveaux comptes sont arrêtés par l'organe compétent, le commissaire aux comptes apprécie la nécessité d'obtenir également un rapport de gestion modifié et, le cas échéant un rapport sur le gouvernement d'entreprise modifié.

11.74.1 Rapport initial avec réserve

Exemple de formulation de l'opinion dans le nouveau rapport (hypothèse d'une nouvelle opinion sans réserve) :

Opinion

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

Des comptes annuels ont été arrêtés par ... [*organe compétent*] du ...²⁰⁷. Ces comptes ont fait l'objet de notre part d'un premier rapport en date du ... , dans lequel nous formulons une réserve pour insuffisance de dépréciation sur les stocks de euros.

Ces comptes annuels ont été modifiés par ... [*organe appelé à statuer sur les comptes ou organe compétent*²⁰⁸] du ..., pour corriger cette insuffisance. Le résultat de l'exercice passe ainsi de ... euros à ... euros. Nous sommes de ce fait amenés à émettre un nouveau rapport qui se substitue à notre premier rapport du

Nous certifions que ces comptes annuels modifiés sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des

²⁰⁷ Date d'arrêt des premiers comptes.

²⁰⁸ Selon que les comptes sont modifiés :

- directement par l'organe délibérant,
- ou par l'organe compétent sur demande de l'organe délibérant en raison, par exemple, de travaux d'analyse complémentaires nécessaires.

opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

11.74.2 Rapport initial sans réserve

Exemple de formulation de l'opinion dans le nouveau rapport (hypothèse d'une nouvelle opinion sans réserve) :

Opinion

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

Des comptes annuels ont été arrêtés par ... [organe compétent] du ...²⁰⁷. Ces comptes ont fait l'objet de notre part d'un premier rapport en date du ... , dans lequel nous avons certifié les comptes sans réserve.

Ces comptes annuels ont été modifiés par ... [organe appelé à statuer sur les comptes ou organe compétent²⁰⁸] du ... , pour comptabiliser une dépréciation des stocks d'un montant de ... euros en raison de Le résultat de l'exercice passe ainsi de ... euros à ... euros. Nous sommes de ce fait amenés à émettre un nouveau rapport qui se substitue à notre premier rapport du ...

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

11.8 MODIFICATION DES COMPTES APRÈS LA TENUE DE LA RÉUNION DE L'ORGANE DÉLIBÉRANT

11.81 Modification des comptes postérieure à leur publication

Sur le plan du droit des sociétés, une nouvelle approbation des comptes paraît possible en application du principe de souveraineté de l'assemblée générale des actionnaires, qui peut modifier les décisions antérieurement prises.

La CNCC a rappelé²⁰⁹ que cette souveraineté ne pouvait toutefois porter atteinte aux droits acquis. Tel serait le cas d'une révision de décision portant sur une répartition des dividendes ou ayant fait l'objet d'une publication. Or, les décisions d'approbation et d'affectation du résultat sont publiées au greffe, de même que les comptes annuels.

Une stricte observation de ce principe interdirait donc toute nouvelle approbation sur des comptes publiés.

En outre, une telle pratique ne serait pas conforme aux règles comptables²⁰⁹ :

²⁰⁹ Bulletin CNCC n°119, septembre 2000, p.385.

D'une part, les articles 511-3 et 512-4 du PCG précisent :

« Art. 511-3 : Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachées à l'exercice, les charges supportées par l'exercice, auxquelles s'ajoutent éventuellement les charges afférentes à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable. »

« Art. 512-4 : Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachés à l'exercice, les produits acquis à cet exercice, auxquels s'ajoutent éventuellement les produits acquis à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable. »

D'autre part, la modification des comptes d'exercices antérieurs reviendrait à élaborer une définition du résultat qui serait contraire aux dispositions de l'article 122-6 du PCG :

« Art. 122-6 : Les corrections d'erreurs résultent d'erreurs, d'omissions matérielles ou d'interprétations erronées. Constitue également une erreur, l'adoption par l'entité d'une méthode comptable non admise.

Les corrections d'erreurs sont comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres. L'incidence des corrections d'erreurs significatives est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, en dehors du résultat courant tel que défini à l'article 821-4 du présent règlement ou, le cas échéant, sur une ligne séparée du report à nouveau. »

Ainsi, la CNCC considère qu'il n'est pas possible à une assemblée générale de modifier des comptes précédemment publiés, pour des raisons de sécurité juridique des tiers liées aux mesures de publicité, et pour des motifs tenant au respect de la réglementation comptable²⁰⁹ et²¹⁰.

11.82 Modification des comptes antérieure à leur publication

A contrario, dès lors que les comptes n'ont pas encore fait l'objet d'une publication au greffe, la CNCC estime possible la modification des comptes par une nouvelle assemblée générale, sous réserve que cette modification ne porte pas atteinte à des droits acquis (dividendes en particulier).²¹¹

Il appartient au commissaire aux comptes d'apprécier le bien-fondé de la rectification des comptes proposée à l'assemblée et d'en tirer les conséquences appropriées pour la rédaction de son nouveau rapport sur les comptes. Ceci implique que l'organe compétent arrête les comptes, le rapport de gestion et, le cas échéant, le rapport sur le gouvernement d'entreprise qui seront soumis à l'assemblée.

En ce qui concerne la forme du rapport, il convient de se reporter au 11.74.

²¹⁰ Voir aussi la position du Comité juridique de l'ANSA, n° 12-025 du 7 mars 2012.

²¹¹ Bulletin CNCC n°132, décembre 2003, p.641.

11.9 APPROBATION DES COMPTES DE DEUX EXERCICES PAR UNE MÊME ASSEMBLÉE GÉNÉRALE

11.91 Contexte

Une société a bénéficié d'un report de tenue de l'assemblée générale annuelle d'approbation des comptes de l'exercice N jusqu'à la date de l'assemblée générale qui approuvera les comptes de l'exercice N+1. Les comptes de l'exercice N ont fait l'objet d'une certification sans réserve du commissaire aux comptes.

11.92 Incidence sur l'arrêté des comptes de l'exercice N+1

La CNCC considère que le fait que les comptes de l'exercice précédent n'aient pas été approuvés par l'assemblée générale n'a pas d'incidence sur l'arrêté des comptes des exercices suivants par l'organe compétent.²¹²

11.93 Attitude du commissaire aux comptes au titre de l'exercice N+1

À l'instar de la position précédemment exprimée au 11.73, dans la mesure où le commissaire aux comptes a certifié les comptes de l'exercice précédent, le fait que ces comptes n'aient pas été approuvés par l'organe délibérant n'a pas d'incidence sur son opinion.

Il est cependant souhaitable que l'annexe comporte une information sur la comptabilisation du résultat de l'exercice précédent, l'organe délibérant ne s'étant pas prononcé sur son affectation.

Une information devrait dans tous les cas être donnée dans le rapport de gestion, dès lors que la société n'est pas dispensée de son établissement. Si ce n'est pas le cas, le commissaire aux comptes sera amené à formuler une observation sur la sincérité des informations données dans le rapport de gestion dans la partie de son rapport intitulée « Vérifications spécifiques ».

La CNCC rappelle que le commissaire aux comptes a toutefois la possibilité, s'il l'estime utile, d'attirer l'attention du lecteur de son rapport sur le contexte d'arrêté des comptes de l'exercice N+1 exposé dans l'annexe, au moyen d'une observation à formuler dans la partie de son rapport relative aux observations.²¹²

11.10 DÉPÔT AU GREFFE DES RAPPORTS

11.101 L'obligation légale et réglementaire

11.101.1 Dépôt par la société

Le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels, ainsi que, le cas échéant, son rapport sur les comptes consolidés, doivent être déposés par la société, en double exemplaire, au greffe du tribunal de commerce, dans le mois qui suit l'approbation des comptes annuels par l'assemblée ou dans les deux mois suivant cette approbation lorsque ce dépôt est effectué par voie électronique²¹³ (articles L.232-23 pour les sociétés par actions, L.232-22 pour les SARL et L.232-21 pour les SNC).

²¹² Bulletin CNCC n°170, juin 2013, CNP 2011-16, p. 273.

²¹³ L'article R.123-111 précise que le dépôt par voie électronique s'effectue dans les conditions prévues à l'article R.123-77, à savoir en utilisant une signature électronique sécurisée dans les conditions prévues à l'article 1367 du code civil et par le décret n° 2017-1416 du 28 septembre 2017 relatif à la signature électronique.

En revanche, le rapport spécial du commissaire aux comptes sur les conventions réglementées n'a pas à être déposé au greffe du tribunal de commerce.

Il convient de souligner que l'obligation de dépôt au greffe relève de la responsabilité de la société.

11.101.2 Dépôt par le commissaire aux comptes

L'article L.823-8-1 dispose que l'assemblée générale ordinaire, ou l'organe exerçant une fonction analogue peut autoriser, sur proposition de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction de la société, les commissaires aux comptes à adresser directement au greffe du tribunal, dans les délais qui s'imposent à la société, les rapports devant faire l'objet d'un dépôt et les documents qui y sont joints. Il peut être mis un terme à cette autorisation selon les mêmes formes.

En réponse à une saisine de la CNCC, la Chancellerie a confirmé²¹⁴ que seuls les rapports et documents préparés par le commissaire aux comptes sont concernés par l'autorisation de dépôt visée à l'article L.823-8-1. La Commission des études juridiques de la CNCC considère²¹⁵ par ailleurs que cet article ne subordonne pas la proposition faite par l'organe collégial chargé de l'administration (ou de la direction) à l'assemblée générale d'autoriser le dépôt au greffe des rapports et documents joints par le commissaire aux comptes à une demande préalable de ce dernier. L'autorisation donnée par l'assemblée générale suppose une concertation préalable entre la société et le commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes reste libre d'accepter cette mission, comme de la refuser. Le refus du commissaire aux comptes ne saurait engager sa responsabilité civile professionnelle à défaut d'un texte l'obligeant à accepter. En revanche, l'acceptation par le commissaire aux comptes engendre à sa charge une obligation de résultat à l'égard de la société.

11.102 Le rôle du commissaire aux comptes

11.102.1 Respect de l'obligation de dépôt au greffe

Le contrôle du respect de l'obligation de dépôt au greffe constitue un contrôle de nature purement juridique qui n'est pas prévu, en tant que tel, par la loi et ne fait donc pas partie des vérifications spécifiques incombant au commissaire aux comptes. Dans la mesure où le commissaire aux comptes ne saurait être le « gardien de toute la légalité », il n'a donc pas l'obligation, dans le cadre de sa mission telle qu'elle est définie par la loi, de mettre en œuvre, de manière systématique, un tel contrôle.

La NEP 250 relative à la prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires ne trouve pas à s'appliquer dans ce cas, car le non-respect du dépôt au greffe n'est pas susceptible de conduire à des anomalies significatives dans les comptes.

²¹⁴ Bulletin CNCC n°168, décembre 2012, Courrier de la Chancellerie, p.670.

²¹⁵ Bulletin CNCC n°168, décembre 2012, EJ 2012-100, p.716.

11.102.2 Absence de dépôt au greffe

Lorsque le commissaire aux comptes a connaissance, ou est informé, que les comptes n'ont pas été déposés au greffe, il en tire les conséquences en matière :

- de communication à effectuer à l'organe compétent (article L.823-16) ;
- et de communication à la plus prochaine assemblée générale (article L.823-12) ;
- de révélation de fait délictueux puisque le non-dépôt au greffe est assorti de sanctions pénales (article R.247-3) pour les sociétés commerciales.

De façon pratique, lorsque le commissaire aux comptes est avisé par un courrier du greffe du tribunal du non-dépôt de ses comptes par l'entité dans laquelle il détient un mandat, il communique avec la société.

Dans l'hypothèse où la société lui indique avoir procédé au dépôt de ces comptes dans l'intervalle, il demande une copie du document matérialisant la réception par le greffe du dépôt des comptes et l'inclut dans son dossier.

Lorsque la société lui indique qu'elle va procéder à la régularisation, il documente son dossier en y indiquant la réponse de la société et lui demande de lui communiquer, dans les meilleurs délais, la copie du document matérialisant la réception par le greffe du dépôt des comptes.

Dans les deux situations, l'irrégularité ayant été réparée, le commissaire aux comptes peut, dans la mesure où l'information ne présenterait plus d'intérêt pour les membres de l'organe délibérant, s'abstenir de la signaler à cet organe.

En outre, s'agissant de l'obligation de révélation des faits délictueux, *« le commissaire aux comptes ne peut totalement se désintéresser du caractère intentionnel ou non des faits relevés, dans la mesure où le caractère manifestement non intentionnel d'une simple irrégularité ou inexactitude le dispense de son obligation de révélation.*

Le caractère intentionnel s'apprécie par rapport à des éléments objectifs démontrant la conscience que pouvait avoir l'auteur des faits de ne pas respecter la réglementation en vigueur.

Pour apprécier l'absence manifeste d'intention frauduleuse, le commissaire aux comptes pourra par exemple prendre en considération le fait que celui-ci est isolé ou non, ainsi que la présence ou non d'une régularisation. »²¹⁶

Enfin, dans l'hypothèse où le commissaire aux comptes ne pourrait obtenir la copie du document matérialisant la réception par le greffe du dépôt des comptes ou bien lorsque la société lui indique qu'elle n'entend pas procéder à la régularisation, il effectue sans délai la révélation du fait délictueux au procureur de la République. Par ailleurs, le commissaire aux comptes communique cette irrégularité à l'organe compétent et à la plus prochaine réunion de l'organe délibérant par une communication *ad hoc*.

²¹⁶ CNCC, Pratique professionnelle relative à la révélation des faits délictueux au procureur de la République, avril 2014.

Les courriers que le commissaire aux comptes est susceptible d'établir dans ce contexte sont fournis dans la réponse du Comité des normes professionnelles de la CNCC²¹⁷.

11.11 PUBLICATIONS LÉGALES DES COMPTES POUR CERTAINES ENTITÉS

11.111 Rapport financier annuel

11.111.1 Rappel des textes

Les émetteurs français concernés par l'obligation d'établir un rapport financier annuel (RFA) sont notamment :

- les sociétés ayant des titres de capital admis à la négociation sur un marché réglementé européen (et notamment Euronext Paris en France) ;
- les sociétés ayant des titres de créance admis à la négociation sur un marché réglementé européen, à l'exception notamment²¹⁸ des sociétés ayant uniquement des titres de créance de valeur nominale unitaire au moins égale à 100 000 € (ou équivalente à au moins 100 000 € pour les titres de créance libellés dans une devise autre que l'euro) ou, pour les sociétés ayant émis uniquement des titres de créance avant le 31 décembre 2010²¹⁹, au moins égale à 50 000 € (ou équivalente à au moins 50 000 € pour les titres de créance libellés dans une devise autre que l'euro).

En effet, l'article L.451-1-2 I et II du code monétaire et financier dispose :

*« I.- Les émetteurs français dont des **titres de capital**, ou des **titres de créance dont la valeur nominale est inférieure à 1 000 euros** et qui ne sont pas des instruments du marché monétaire, au sens de la directive 2004 / 39 / CE du Parlement et du Conseil, du 21 avril 2004, précitée, dont l'échéance est inférieure à douze mois, sont **admis aux négociations sur un marché réglementé d'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen**, publient et déposent auprès de l'Autorité des marchés financiers un rapport financier annuel dans les quatre mois qui suivent la clôture de leur exercice.*

*Ce rapport financier annuel est tenu à la disposition du public pendant dix ans, selon des modalités prévues par le règlement général de l'Autorité des marchés financiers. **Il comprend les comptes annuels, les comptes consolidés le cas échéant, un rapport de gestion, une déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité de ces documents et le rapport des commissaires aux comptes ou des contrôleurs légaux ou statutaires sur les comptes précités.***

II.- Le règlement général de l'Autorité des marchés financiers précise également les cas dans lesquels les émetteurs autres que ceux mentionnés au I sont soumis à l'obligation prévue au I. Ces émetteurs sont :

²¹⁷ Bulletin CNCC n°168, décembre 2012, CANP 2011-15, p.705.

²¹⁸ La liste des exceptions figure à l'article L.451-1-4 du code monétaire et financier reproduit infra.

²¹⁹ L'article 3 de l'ordonnance n°2012-1240 du 8 novembre 2012 portant transposition de la directive 2010/73/UE du Parlement européen et du Conseil du 24 novembre 2010 a fait évoluer le seuil de 50 000 euros à 100 000 euros. Elle précise à l'article 6 que « *Les dispositions de l'article 3 ne s'appliquent pas aux émetteurs dont les titres de créance ont été admis à la négociation sur un marché réglementé de l'Union européenne avant le 31 décembre 2010 lorsque ces titres de créance sont en cours.* » instaurant ainsi une clause de grand-père pour ces émissions de titres de créance.

1° Les émetteurs français dont des titres donnant accès au capital au sens de l'article L. 212-7, des titres de créance donnant le droit d'acquérir ou de vendre tout autre titre ou donnant lieu à un règlement en espèces, notamment des warrants ou des titres de créance dont la valeur nominale est supérieure ou égale à 1 000 euros et qui ne sont pas des instruments du marché monétaire, au sens de la directive 2004 / 39 / CE du Parlement et du Conseil, du 21 avril 2004, précitée, dont l'échéance est inférieure à douze mois sont admis aux négociations sur un marché réglementé d'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ;
2° Les émetteurs dont le siège est établi hors de France dont des titres mentionnés au 1° sont admis aux négociations sur un marché réglementé français ;
3° Les émetteurs dont le siège est établi hors de l'Espace économique européen dont des titres mentionnés au I sont admis aux négociations sur un marché réglementé français. »

L'article L.451-1-4 du code monétaire et financier prévoit une exemption d'établir un RFA pour plusieurs types d'émetteurs :

« Les obligations prévues à l'article L. 451-1-2 ne s'appliquent pas aux émetteurs suivants :
1° Les États parties à l'accord sur l'Espace économique européen et leurs collectivités territoriales ;
2° La Banque centrale européenne et les banques centrales des États mentionnés au 1° ;
3° Les organismes internationaux à caractère public dont l'un des États mentionnés au 1° fait partie ;
4° Les émetteurs de titres de créance inconditionnellement et irrévocablement garantis par l'État ou par une collectivité territoriale française ;
5° Les entités qui émettent uniquement des titres de créance admis à la négociation sur un marché réglementé, dont la valeur nominale unitaire est au moins égale à 100 000 € ou, pour les titres de créance libellés dans une devise autre que l'euro, dont la valeur nominale unitaire est équivalente à au moins 100 000 € à la date de l'émission ;
6° Le Fonds européen de stabilité financière établi par l'accord-cadre du 9 mai 2010 et le Mécanisme européen de stabilité institué par le traité, signé à Bruxelles le 2 février 2012 et tout autre mécanisme établi en vue de préserver la stabilité financière de l'Union monétaire européenne en prêtant une assistance financière temporaire à des États membres dont la monnaie est l'euro. »

Comme le prévoit l'article L.451-1-2 I du code monétaire et financier, le RFA comprend :

- les comptes annuels et les comptes consolidés le cas échéant ;
- un rapport de gestion²²⁰ ;
- une déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité de ces documents ;
- le rapport des commissaires aux comptes sur les comptes précités.

En outre, tous les émetteurs soumis à la directive 2004/109-CE modifiée du Parlement européen et du Conseil, dite directive « Transparence », tenus de produire un RFA doivent l'établir selon un format électronique unique européen (ESEF).

Les dispositions « ESEF » de cette directive « Transparence » n'ont pas été transposées dans le code monétaire et financier mais dans le règlement général de l'AMF qui a fait l'objet d'une

²²⁰ Le contenu du rapport de gestion inclus dans le rapport financier annuel est précisé à l'article R. 222-3, I, 3. du règlement général de l'AMF et dans la position-recommandation 2016-05 « Guide de l'information périodique des sociétés cotées » du 29 avril 2021, paragraphe 3.8.

mise à jour pour intégrer les obligations ESEF incombant aux émetteurs. L'article 222-3 dudit règlement, modifié par l'arrêté du 29 décembre 2020, publié au JO n° 0316 du 31 décembre 2020, a ainsi été complété par le paragraphe suivant :

« III. Pour les émetteurs dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, le rapport financier annuel mentionné au I est établi, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2020 inclus, selon un format d'information électronique unique tel que défini par le règlement européen délégué n° 2019/815 du 17 décembre 2018. Toutefois, les émetteurs susmentionnés peuvent n'appliquer ce format que pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2021 inclus. Dans ce cas, ils informent leurs commissaires aux comptes de leur décision de reporter l'obligation. ».

Comme précisé au 9.2, les diligences du commissaire aux comptes relatives à la présentation des comptes selon le format ESEF sont prévues par la NEP 9520²²¹ et font l'objet d'une note d'information spécifique NI. XX – *Le commissaire aux comptes et la présentation des comptes annuels et consolidés selon le format d'information électronique unique européen*, publiée en avril 2021, à laquelle il convient de se référer pour de plus amples informations sur le sujet.

11.111.2 Tableau récapitulatif des obligations relatives au rapport financier annuel

Rapport financier annuel (RFA)	Marché réglementé Euronext Paris (hors compartiment professionnel)		
	Titres de capital	Titres de créance dont valeur nominale unitaire	
		< 100 000 €	≥ 100 000 ²²² €
• Comptes annuels (référentiel français) et consolidés (référentiel IFRS)	Oui RFA dans les 4 mois (articles L.451-1-2 CMF et 222-3 RG AMF)	Oui RFA dans les 4 mois (articles L.451-1-2 CMF et 222-3 RG AMF)	Non (pas d'autres obligations que celles prévues par le code de commerce)
• Un rapport de gestion			
• Rapport du (des) CAC			
• Déclaration des personnes responsables du rapport financier annuel			Non

11.112 Publication au BALO

L'article R.232-11 précise :

« Les sociétés dont les actions sont admises, en tout ou partie, aux négociations sur un marché réglementé publient au Bulletin des annonces légales obligatoires dans les quarante-cinq jours qui suivent l'approbation des comptes par l'assemblée générale ordinaire des actionnaires les documents suivants :

²²¹ NEP 9520 - *Diligences du commissaire aux comptes relatives aux comptes annuels et consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen*, homologuée par arrêté du 27 janvier 2021 publié au J.O. n°0027 du 31 janvier 2021.

²²² Lorsque des titres de créance d'une valeur unitaire au moins égale à 50 000 € ont été admis à la négociation sur un marché réglementé de l'Union européenne avant le 31 décembre 2010, l'entité continue à bénéficier des exemptions aux obligations prévues à l'article L.451-1-2 du code monétaire et financier (« clause de grand-père »).

1° Les comptes annuels approuvés, revêtus de l'attestation des commissaires aux comptes ;

2° La décision d'affectation des résultats ;

3° Les comptes consolidés revêtus de l'attestation des commissaires aux comptes. Les informations prévues aux 5°, 6°, 7° et 8° de l'article R.233-14 peuvent être omises si elles figurent dans les comptes consolidés déposés au greffe du tribunal à la clôture de l'exercice. (...) »

La CNCC considère que le rapport du commissaire aux comptes constitue « l'attestation » publiée au BALO visée à l'article R.232-11.

11.113 Document d'enregistrement universel

Le document d'enregistrement universel (DEU ou universal registration document - URD) créé par le règlement (UE) 2017/1129 du 14 juin 2017, est un document de synthèse contenant l'ensemble des informations juridiques, économiques, financières et comptables d'un émetteur pour un exercice donné.

Il remplace, depuis le 21 juillet 2019, le document de référence français. Son établissement est facultatif et sa publication n'est pas soumise à un délai réglementaire.

11.113.1 Dépôt du document d'enregistrement universel au greffe du tribunal de commerce

Le document d'enregistrement universel peut être déposé au greffe du tribunal de commerce en lieu et place, notamment, des comptes, du rapport de gestion et du rapport du commissaire aux comptes.

En effet, l'article L.232-23 III dispose :

« III.- Les sociétés qui, auprès de l'Autorité des marchés financiers, déposent ou soumettent à l'enregistrement un document d'enregistrement ou un document d'enregistrement universel prévu par le règlement (UE) n° 2017/1129 du 14 juin 2017, peuvent, dans les délais prévus au premier alinéa du I²²³, le déposer également au greffe du tribunal.

Ce dépôt vaut dépôt des documents mentionnés aux 1° et au 2° du I²²⁴, lorsque ces derniers sont inclus dans le document d'enregistrement ou le document d'enregistrement universel. Le document d'enregistrement ou le document d'enregistrement universel comprend une table permettant au greffier de les identifier.

Les documents mentionnés aux 1° et 2° du I qui ne sont pas contenus dans le document d'enregistrement ou le document d'enregistrement universel ou dont la table mentionnée au précédent alinéa ne permet pas l'identification sont déposés concomitamment à celui-ci au greffe du tribunal. »

²²³ Délais prévus au premier alinéa du I de l'article L.232-23 : « dans le mois suivant l'approbation des comptes annuels par l'assemblée générale des actionnaires ou dans les deux mois suivant cette approbation lorsque ce dépôt est effectué par voie électronique ».

²²⁴ Documents mentionnés aux 1° et 2° du I de l'article L.232-23 ; « 1° Les comptes annuels, le rapport de gestion, le rapport des commissaires aux comptes sur les comptes annuels, le cas échéant, éventuellement complété de leurs observations sur les modifications apportées par l'assemblée aux comptes annuels qui ont été soumis à cette dernière ainsi que, le cas échéant, les comptes consolidés, le rapport sur la gestion du groupe, le rapport des commissaires aux comptes sur les comptes consolidés et le rapport du conseil de surveillance ;

2° La proposition d'affectation du résultat soumise à l'assemblée et la résolution d'affectation votée. ».

11.113.2 Document d'enregistrement universel faisant office de rapport financier annuel

En pratique, le DEU est généralement publié avant la réunion de l'assemblée générale annuelle et dans les quatre mois suivant la clôture de l'exercice de l'émetteur pour faire office de rapport financier annuel²²⁵.

En effet, lorsque le DEU comporte toutes les informations exigées dans le rapport financier annuel, l'émetteur est dispensé d'une publication séparée du rapport financier annuel, sous réserve²²⁶:

- de diffuser, par voie électronique, un communiqué indiquant la mise à disposition du DEU ;
- et d'archiver ce document sur son site internet et sur un site référencé d'archivage pendant dix ans.

Le document d'enregistrement universel est déposé via l'extranet « ONDE », accessible sur le site internet de l'AMF²²⁷.

11.114 Publicité au Journal Officiel

Le décret n° 2009-540 du 14 mai 2009 et l'arrêté du 2 juin 2009, pris en application de l'article L.612-4, posent le principe de la publicité des comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes pour :

- les associations recevant des subventions accordées par les autorités administratives visées par l'article 1^{er} de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 et par les établissements publics industriels et commerciaux pour un montant global supérieur à 153 000 euros ;
- les fondations recevant annuellement plus de 153 000 euros de subventions des seules autorités administratives au sens de l'article 1^{er} de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000²²⁸ (article 10, alinéas 6 et 7 de la loi n°2000-321 du 12 avril 2000) ;
- les associations et fondations ayant reçu des dons, pour un montant supérieur à 153 000 euros, ouvrant droit, au bénéfice des donateurs, à un avantage fiscal (article 4-1, alinéa 2 de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 qui soumet ces associations et fondations « *aux prescriptions* » de l'article L.612-4).

Les documents, sous format PDF, sont transmis à la Direction de l'information légale et administrative (DILA) pour publication sur son site Internet, dans les 3 mois à compter de l'approbation des comptes annuels par l'organe délibérant (article 1, alinéa 2 du décret n° 2009-540 du 14 mai 2009)²²⁹.

²²⁵ Les obligations relatives au rapport financier annuel sont précisées au 11.111.

²²⁶ Cf. position-recommandation AMF doc-2021-02 - guide d'élaboration des documents d'enregistrement universels, p.24.

²²⁷ <https://onde.amf-france.org/RemiseInformationEmetteur/Client/PTRemiseInformationEmetteur.aspx/>.

²²⁸ Cet article cite : les administrations de l'État, les collectivités territoriales, les établissements publics à caractère administratif, les organismes de sécurité sociale et les autres organismes chargés de la gestion d'un service public administratif.

²²⁹ Pour de plus amples informations sur le dépôt des comptes annuels auprès de la DILA, se référer au guide utilisateur disponible à l'adresse suivante : <https://www.journal-officiel.gouv.fr/associations/comptes/>. Ce guide précise notamment la forme sous laquelle les comptes doivent être déposés, permettant ainsi d'éviter leur rejet.

Préambule

Dans les exemples de rapports proposés dans ce chapitre et dans le chapitre 13, il est supposé que :

- l'entité est une SA à conseil d'administration (sauf dans l'exemple figurant au 12.6 où il s'agit d'une SARL) dépassant les seuils d'une « petite entreprise » ;
- l'entité a l'obligation d'établir le rapport de gestion visé à l'article L.232-1 ;
- le rapport sur le gouvernement d'entreprise est distinct du rapport de gestion ;
- l'entité n'est pas une entité d'intérêt public ;
- l'entité n'a pas à inclure dans son rapport de gestion la déclaration de performance extra-financière (le cas échéant, consolidée) prévue par l'article L.225-102-1 ;
- l'entité n'a pas pris de participation dans une société ayant son siège sur le territoire de la République française ou pris de contrôle d'une telle société au cours de l'exercice ;
- les comptes annuels et consolidés sont établis selon les règles et principes comptables français ;
- il n'y a qu'un seul commissaire aux comptes dans l'entité, nommé pour 6 exercices par l'assemblée générale (sauf les exemples de rapport portant sur des comptes consolidés) ;
- le commissaire aux comptes n'a pas :
 - d'observation à formuler dans la partie « Observation » du rapport ;
 - d'observation à formuler ou d'irrégularité à signaler dans la partie « Vérifications spécifiques » ;
 - d'information à communiquer dans la partie « Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires » ;
- le commissaire aux comptes n'a pas conclu qu'il existait une incertitude significative sur la continuité d'exploitation ;
- les incidences fiscales sont calculées au taux de 25 % ;
- s'agissant des comptes consolidés, les informations relatives au groupe sont données dans le rapport de gestion et non dans un rapport séparé sur la gestion du groupe ;
- par simplification, l'entité a été dénommée ABC dans chaque exemple et les montants indiqués dans la formulation des réserves ont été choisis au hasard ;
- enfin les paragraphes et phrases modifiés pour la formulation d'une observation, réserve, refus ou impossibilité apparaissent systématiquement en caractères soulignés dans les exemples de rédaction ci-après.

Les différents cas d'illustration ne sont proposés qu'à titre pédagogique et illustrent certaines situations qui, dans la réalité et en fonction du contexte propre à chaque entité, pourraient s'avérer plus complexes. Les éléments conduisant le commissaire aux comptes à la formulation d'une réserve, d'un refus ou d'une impossibilité de certifier devront être clairement documentés dans le dossier de travail.²³⁰

²³⁰ Cf. NEP 230 § 02 « le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les documents qui permettent d'étayer l'opinion formulée dans son rapport et qui (...) ». »

12.1 DÉSACCORDS

12.11 Désaccords sur les règles et principes comptables (application ou mise en œuvre)

12.11.1 Absence de dépréciation des stocks à rotation lente (réserve pour désaccord)

Dans cet exemple, l'entité n'a comptabilisé aucune dépréciation sur les stocks à rotation lente dont les perspectives de ventes sont très limitées. Des tests de dépréciation ont montré que le coût d'entrée de ces stocks aurait dû être ramené à leur valeur actuelle par la comptabilisation d'une dépréciation. Le commissaire aux comptes estime qu'une dépréciation est nécessaire pour ramener le stock à sa valeur actuelle.

Les incidences sur les comptes de cette anomalie significative sont clairement circonscrites et le montant de la dépréciation qui aurait dû être constatée est tel qu'une réserve est jugée suffisante par le commissaire aux comptes pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Le commissaire aux comptes indique :

- les motifs de la réserve ;
- le montant du désaccord (« Lorsque le commissaire aux comptes précise les motifs de la réserve pour désaccord, il quantifie au mieux les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées ou bien indique les raisons pour lesquelles il ne peut les quantifier. »²³¹).

La réserve ayant une incidence sur la sincérité des informations données aux actionnaires, ce point est rappelé dans la partie du rapport intitulée « Vérifications spécifiques ».

Exemple de formulation :

Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le 31 décembre N

À l'assemblée générale de la société ABC,

Opinion avec réserve

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

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

²³¹ § 10 de la NEP 700.

Fondement de l'opinion avec réserve

Motivation de la réserve

À la clôture de l'exercice, les stocks à rotation lente n'ont fait l'objet d'aucune dépréciation. Si la dépréciation que nous avons estimé nécessaire avait été enregistrée, les stocks et en-cours figurant à l'actif du bilan au 31 décembre N seraient inférieurs de 37 075 euros et le bénéfice de l'exercice après impôt sur les sociétés serait diminué de 27 806 euros.

Référentiel d'audit

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

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

Indépendance

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du 1^{er} janvier N à la date d'émission de notre rapport.

Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]²³².

Vérifications spécifiques

²³² Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

- la description du sujet et la référence, si elle est possible, aux informations fournies dans les comptes annuels ;
- un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation.

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires

À l'exception de l'incidence du point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires.

Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-6 du code de commerce.

Rapport sur le gouvernement d'entreprise

Nous attestons de l'existence, dans le rapport du conseil d'administration sur le gouvernement d'entreprise, des informations requises par l'article L.225-37-4 du code de commerce.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E2 / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP]²³³

Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E2 / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP]²³³

Paris, le 15 mai N+1

Signature

12.11.2 Activation inappropriée de coûts de développement (refus)

L'entreprise a activé des coûts de développement concernant une immobilisation incorporelle générée en interne alors que les critères prévus à l'article 212-3 1. du PCG ne sont pas respectés notamment en termes de faisabilité technique et de rentabilité commerciale qui sont très incertaines. Pour mémoire l'activation n'est possible, que si les coûts se rapportent à « *des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale - ou de viabilité économique pour les projets de développement pluriannuels associatifs* », ce qui implique, pour l'entité, de respecter un ensemble de critères

²³³ Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

précisés à l'article 212-3 1. du PCG. Le commissaire aux comptes considère que les critères ne sont pas respectés et que ces coûts auraient dû être enregistrés dans les charges de l'exercice. Bien que l'anomalie soit clairement circonscrite, le montant est très significatif et son incidence sur les comptes est telle que le commissaire aux comptes considère que la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Il expose les raisons du refus de certifier dans la partie « Fondement du refus de certifier » en indiquant le montant des coûts inscrits à l'actif et l'incidence sur le résultat net de l'exercice. Il est supposé que l'entreprise est en situation fiscale bénéficiaire.

Le commissaire aux comptes devra également tirer les conséquences de ce refus de certifier en matière de révélation des faits délictueux au procureur de la République (cf. 4.24).

Exemple de formulation :

Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le 31 décembre N

À l'assemblée générale de la société ABC,

Opinion : refus de certifier

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC, relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

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

Fondement du refus de certifier

Motivation du refus de certifier

Au cours de notre audit, nous avons fait les constatations suivantes qui s'opposent à la certification :

Comme le mentionne la note X de l'annexe relative aux règles et méthodes comptables appliquées par la société, l'intégralité des coûts de développement, s'élevant à 276 568 euros et concernant une nouvelle immobilisation incorporelle, a été inscrite à l'actif du bilan. La faisabilité technique du projet et les perspectives de rentabilité commerciale de ce nouveau produit étant incertaines, ces coûts de développement ne peuvent être comptabilisés à l'actif du bilan de la société au regard des dispositions de l'article 212-3 du Règlement 2014-03 de l'Autorité des Normes Comptables relatif au Plan Comptable Général. Ils auraient dû, en conséquence, être comptabilisés dans les charges de l'exercice.

Le résultat avant impôt sur les sociétés et le résultat net de l'exercice sont, par conséquent, surévalués respectivement de 276 568 euros et 207 426 euros.

Référentiel d'audit

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

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

Indépendance

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du 1^{er} janvier N à la date d'émission de notre rapport.

Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous vous informons que nous ne formulons pas d'appréciation complémentaire au point décrit dans la partie « Fondement du refus de certifier ».²³⁴

Vérifications spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires

La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires appellent de notre part les mêmes constatations que celles formulées dans la partie « Fondement du refus de certifier ».

²³⁴ En cas de refus de certifier, le commissaire aux comptes peut, le cas échéant, expliciter ses appréciations sur d'autres éléments que ceux ayant motivé le refus (paragraphe 18 de la NEP 702).

Exemple de formulation : « En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le(s) point(s) décrit(s) dans la partie « Fondement du refus de certifier », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice. *[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702].* ».

Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-6 du code de commerce.

Rapport sur le gouvernement d'entreprise

Nous attestons de l'existence, dans le rapport du conseil d'administration sur le gouvernement d'entreprise, des informations requises par l'article L.225-37-4 du code de commerce.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E3 / Comptes annuels - Rapport avec refus de certifier - Entités Non EIP]²³⁵

Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E3 / Comptes annuels - Rapport avec refus de certifier - Entités Non EIP]²³⁵

Paris, le 15 mai N+1

Signature

12.12 Anomalies constatées dans l'annexe

12.12.1 Rappel des règles²³⁶

L'annexe formant un tout indissociable avec le bilan et le compte de résultat, la certification du commissaire aux comptes couvre l'annexe au même titre que les autres composants des comptes.

L'un des objectifs des comptes annuels est de mettre en évidence les éléments pouvant influencer le jugement que les destinataires de ces comptes peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entité. L'annexe comporte à ce titre toutes les informations d'importance significative destinées à compléter et à commenter celles données par le bilan et le compte de résultat.

Le commissaire aux comptes doit donc collecter des éléments suffisants en qualité et en quantité pour vérifier que le contenu de l'annexe répond à cet objectif, que les informations fournies sont régulières et sincères et qu'elles donnent, avec les documents de synthèse, une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.

Il s'assure de sa régularité en vérifiant l'application des dispositions réglementaires relatives à son contenu, la concordance des informations avec la comptabilité et leur cohérence avec les

²³⁵ Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

²³⁶ S'agissant des micro-entreprises dispensées d'établir une annexe, se référer au 3.22.2.

autres éléments des documents de synthèse, compte tenu de sa connaissance générale de l'entité, de son activité et du contexte économique.

Il apprécie sa sincérité en fonction des considérations suivantes :

- importance relative des informations données, une information trop abondante nuisant à sa clarté ;
- aspect qualitatif de l'information et non pas seulement quantitatif ;
- appréciation du caractère significatif par rapport aux rubriques des comptes annuels et par rapport à l'utilité de l'information fournie ;
- excès de technicité nuisant à la compréhension et donc à l'utilité de l'information ;
- importance des éléments qui n'ont pas encore de traduction comptable :
 - événements postérieurs à la clôture,
 - engagements hors bilan,
 - passifs éventuels.

La certification du commissaire aux comptes portant sur l'ensemble des comptes annuels, toute anomalie constatée dans l'annexe doit être traitée de la même façon qu'une anomalie constatée dans le bilan ou le compte de résultat.

Il n'est pas possible de recenser de façon exhaustive tous les types d'anomalies pouvant être constatées.

Elles peuvent porter notamment sur les points suivants :

- absence d'informations significatives (par exemple, omission de signaler un événement postérieur à la clôture ou un passif éventuel) ;
- information incomplète (par exemple, changement de méthodes comptables sans l'information nécessaire à la compréhension de l'incidence du changement prévu par le référentiel comptable) ;
- information erronée ou non sincère (par exemple, ventilation du chiffre d'affaires erronée, erreur dans l'état des échéances des dettes et la répartition entre les dettes à moins d'un an, celles entre un an et moins de cinq ans et celles à plus de cinq ans, description d'un principe comptable qui ne correspond pas à la pratique de l'entreprise).

Le commissaire aux comptes devra s'efforcer, de même que pour le bilan ou le compte de résultat, de faire corriger par l'entité les anomalies constatées dans l'annexe.

Il ne peut se substituer à l'entité en fournissant lui-même l'information absente ou en donnant les éléments rectificatifs dans son rapport. Cette information dans le rapport du commissaire aux comptes ne retirerait pas aux comptes annuels leur caractère irrégulier et le fait qu'ils peuvent ne pas donner une image fidèle de la situation financière et du résultat de l'entreprise. Ce sont les comptes annuels qui forment un tout indissociable pour être réguliers, sincères et donner une image fidèle, et non la combinaison des comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels. À chaque fois que des anomalies subsistent, il appartient ainsi au commissaire aux comptes d'en tirer les conséquences sur sa certification.

Lorsque l'entité refuse de corriger les anomalies constatées, le commissaire aux comptes est conduit, compte tenu de l'importance relative de ces anomalies et de leur incidence sur le jugement que peuvent porter les tiers sur les comptes annuels, à formuler une réserve dans son

rapport. Dans certains cas, il peut être conduit à refuser de certifier ; par exemple, l'absence totale d'annexe ne permet pas aux comptes annuels de donner une image fidèle²³⁷.

12.12.2 Exemples de situations

A) Absence d'annexe (refus)

Cet exemple illustre le cas précisé ci-dessus d'absence totale d'annexe. Le commissaire aux comptes considérant qu'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause, formule un refus de certifier.

Cette situation doit également conduire le commissaire aux comptes à tirer les conséquences de ce refus en matière de révélation des faits délictueux auprès du procureur de la République.

Exemple de formulation :

Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le 31 décembre N

À l'assemblée générale de la société ABC,

Opinion : refus de certifier

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC, relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

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

Fondement du refus de certifier

Motivation du refus de certifier

Au cours de notre audit, nous avons fait les constatations suivantes qui s'opposent à la certification : contrairement aux dispositions du code de commerce et du Plan comptable général, les comptes annuels présentés par votre société ne comportent pas une annexe indiquant notamment les principes comptables appliqués et donnant les explications nécessaires sur le contenu de l'information donnée par le bilan et le compte de résultat.

²³⁷ Une annexe très insuffisante peut également conduire à un refus de certifier. L'exposé des motifs du refus précisera les principaux types d'informations omis.

Référentiel d'audit

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

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

Indépendance

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du 1^{er} janvier N à la date d'émission de notre rapport.

Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous vous informons que nous ne formulons pas d'appréciation complémentaire au point décrit dans la partie « Fondement du refus de certifier ».²³⁸

Vérifications spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires

La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires appellent de notre part les mêmes constatations que celles formulées dans la partie « Fondement du refus de certifier ».

²³⁸ En cas de refus de certifier, le commissaire aux comptes peut, le cas échéant, expliciter ses appréciations sur d'autres éléments que ceux ayant motivé le refus (paragraphe 18 de la NEP 702).

Exemple de formulation : « En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le(s) point(s) décrit(s) dans la partie « Fondement du refus de certifier », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice. *[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702].* ».

Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-6 du code de commerce.

Rapport sur le gouvernement d'entreprise

Nous attestons de l'existence, dans le rapport du conseil d'administration sur le gouvernement d'entreprise, des informations requises par l'article L.225-37-4 du code de commerce.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E3/ Comptes annuels - Rapport avec refus de certifier - Entités Non EIP]²³⁹

Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E3/ Comptes annuels - Rapport avec refus de certifier - Entités Non EIP]²³⁹

Paris, le 15 mai N+1

Signature

B) Annexe insuffisante (réserve)

Dans cet exemple, la société a mis en œuvre sur l'exercice un changement de méthode comptable en passant de la méthode à l'achèvement à la méthode à l'avancement pour la comptabilisation de ses contrats à long terme. La comptabilisation du changement de méthode a été correctement effectuée mais la société n'a pas présenté d'informations pour les postes des exercices antérieurs retraités selon la nouvelle méthode comme prévu par le Plan comptable général.

Il est ici considéré que la formulation d'une réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Exemple de formulation :

Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le 31 décembre N

À l'assemblée générale de la société ABC,

Opinion avec réserve

²³⁹ Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

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

Fondement de l'opinion avec réserve

Motivation de la réserve

Comme indiqué dans la note X de l'annexe, votre société a changé au cours de l'exercice sa méthode de comptabilisation des contrats à long terme en passant de la méthode à l'achèvement à la méthode à l'avancement. Contrairement aux dispositions du Plan comptable général, il n'a pas été présenté d'informations relatives à l'exercice antérieur retraités selon la nouvelle méthode, afin d'assurer la comparabilité des exercices.

Référentiel d'audit

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

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

Indépendance

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du 1^{er} janvier N à la date d'émission de notre rapport.

Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]²⁴⁰.

Vérifications spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires

À l'exception de l'incidence du point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires.

Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-6 du code de commerce.

Rapport sur le gouvernement d'entreprise

Nous attestons de l'existence, dans le rapport du conseil d'administration sur le gouvernement d'entreprise, des informations requises par l'article L.225-37-4 du code de commerce.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E2 / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP]²⁴¹

Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E2 / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP]²⁴¹

Paris, le 15 mai N+1

Signature

²⁴⁰ Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

- la description du sujet et la référence, si elle est possible, aux informations fournies dans les comptes annuels ;
- un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation.

²⁴¹ Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

C) Absence d'informations significatives (réserve)

Dans cet exemple, la société est en litige avec un de ses clients à la suite d'un problème de qualité sur des produits livrés ; le montant de la réclamation n'est pas connu mais le litige porte sur un montant significatif de ventes. La société n'a pas comptabilisé de provision à ce titre, position que le commissaire aux comptes a jugé acceptable sur la base des informations qu'il a collectées. Toutefois ce litige est significatif et une information à ce titre aurait dû figurer dans l'annexe.

Le commissaire aux comptes considère par ailleurs que la formulation d'une réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Exemple de formulation :

Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le 31 décembre N

À l'assemblée générale de la société ABC,

Opinion avec réserve

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

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

Fondement de l'opinion avec réserve

Motivation de la réserve

Au cours de l'exercice, votre société a fait l'objet d'une réclamation en dommages et intérêts de la part d'un client qui conteste la qualité de certains produits vendus. Les ventes sur lesquelles porte le litige s'élèvent à 1 643 685 euros. Le montant de la réclamation n'a cependant pas été précisé par le client. Cette situation aurait dû être décrite dans l'annexe.

Référentiel d'audit

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

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l’audit des comptes annuels » du présent rapport.

Indépendance

Nous avons réalisé notre mission d’audit dans le respect des règles d’indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du 1^{er} janvier N à la date d’émission de notre rapport.

Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le point décrit dans la partie « Fondement de l’opinion avec réserve », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l’audit des comptes annuels de l’exercice.

Les appréciations ainsi portées s’inscrivent dans le contexte de l’audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n’exprimons pas d’opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]²⁴².

Vérifications spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d’exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires

À l’exception de l’incidence du point décrit dans la partie « Fondement de l’opinion avec réserve », nous n’avons pas d’observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d’administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires.

²⁴² Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

- la description du sujet et la référence, si elle est possible, aux informations fournies dans les comptes annuels ;
- un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation.

Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-6 du code de commerce.

Rapport sur le gouvernement d'entreprise

Nous attestons de l'existence, dans le rapport du conseil d'administration sur le gouvernement d'entreprise, des informations requises par l'article L.225-37-4 du code de commerce.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E2 / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP]²⁴³

Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E2 / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP]²⁴³

Paris, le 15 mai N+1

Signature

12.2 LIMITATIONS

12.21 Limitations imposées par les circonstances

12.21.1 Stocks d'ouverture (réserve pour limitation)

Dans l'exemple retenu ci-après, sa nomination, après le 31 décembre N-1, n'a pas permis au commissaire aux comptes d'assister à l'inventaire physique des stocks de l'exercice précédent. Or, cette procédure était nécessaire dans la mesure notamment où il ne peut vérifier les quantités à l'ouverture par d'autres moyens, compte tenu de l'organisation du système de détermination et de contrôle des quantités au sein de l'entreprise (par exemple, absence d'inventaire permanent).

Il ne peut, dans l'exemple retenu, s'appuyer sur les travaux du commissaire aux comptes présent lors de l'exercice précédent car la société n'avait pas l'obligation antérieurement désigner un commissaire aux comptes. Ses autres travaux effectués sur le bilan d'ouverture conformément aux dispositions de la NEP 510 - *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes* n'ont pas révélé d'anomalies.

La limitation, bien que significative, est insuffisante pour rejeter l'ensemble des comptes annuels et formuler une impossibilité de les certifier (une réserve est jugée suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause). Par ailleurs les incidences sur les comptes de cette limitation sont clairement circonscrites.

²⁴³ Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

Dans le paragraphe exposant la limitation, le commissaire aux comptes indique :

- les circonstances qui l’ont empêché d’assister à l’inventaire ;
- l’impossibilité de collecter des éléments suffisants au moyen d’autres procédures de contrôle ;
- le montant des stocks concernés.

Il certifie les comptes annuels sous la réserve qu’il vient d’expliciter dans le paragraphe précédent.

Le commissaire aux comptes n’a pas d’observation à formuler au titre de ses vérifications spécifiques. Toutefois, l’incidence éventuelle de la réserve affecte la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données aux actionnaires et doit donc faire l’objet d’une observation.

Par ailleurs et comme prévu au paragraphe 15 de la NEP 510 précitée, les comptes de l’exercice précédent n’ayant pas fait l’objet d’une certification par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes le mentionne dans son rapport, dans la partie relative à l’opinion.

Exemple de formulation :

Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le 31 décembre N

À l’assemblée générale de la société ABC,

Opinion avec réserve

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l’audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l’exercice clos le 31 décembre N, tels qu’ils sont joints au présent rapport.

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

Nous précisons que votre société n’étant pas tenue précédemment de désigner un commissaire aux comptes, les comptes de l’exercice précédent n’ont pas fait l’objet d’une certification.

Fondement de l’opinion avec réserve

Motivation de la réserve

Notre nomination en tant que commissaire aux comptes n'étant intervenue qu'en date du 15 mai N, nous n'avons pas assisté à l'inventaire physique des stocks d'ouverture qui s'est déroulé le 31 décembre N-1. Nous ne sommes donc pas en mesure de nous prononcer sur le montant de « Variation de stock » inscrit au compte de résultat de l'exercice N.

Référentiel d'audit

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

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

Indépendance

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du 1^{er} janvier N à la date d'émission de notre rapport.

Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]²⁴⁴.

Vérifications spécifiques

²⁴⁴ Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

- la description du sujet et la référence, si elle est possible, aux informations fournies dans les comptes annuels ;
- un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation.

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires

À l'exception de l'incidence éventuelle du point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires.

Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-6 du code de commerce.

Rapport sur le gouvernement d'entreprise

Nous attestons de l'existence, dans le rapport du conseil d'administration sur le gouvernement d'entreprise, des informations requises par l'article L.225-37-4 du code de commerce.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E2 / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP]²⁴⁵

Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E2 / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP]²⁴⁵

Paris, le 15 mai N+1

Signature

12.21.2 Moyens insuffisants (réserve pour limitation)

Dans l'exemple ci-après, les commissaires aux comptes estiment qu'ils n'ont pas pu effectuer de contrôles suffisants sur deux filiales situées dans un pays actuellement en conflit. Des instructions d'audit ont été envoyées aux auditeurs locaux mais ceux-ci n'ont pu répondre que partiellement à ces demandes. Par ailleurs compte tenu de l'instabilité politique du pays, les commissaires aux comptes n'ont pas pu effectuer de contrôles supplémentaires en se rendant directement sur place dans les filiales.

²⁴⁵ Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

Bien que cette limitation soit significative, les commissaires aux comptes considèrent qu'une réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause et que les incidences sur les comptes de cette limitation sont clairement circonscrites.

Dans l'exposé de la réserve, les comptes des sociétés non auditées par les commissaires aux comptes sont caractérisés par le total du bilan et le montant du chiffre d'affaires (dans certains cas, les capitaux propres et/ou le résultat net peuvent être plus représentatifs du poids des sociétés dans l'ensemble consolidé). Les commissaires aux comptes choisiront les éléments qui leur paraissent les plus significatifs pour caractériser les sociétés concernées.

Exemple de formulation :

Rapport des commissaires aux comptes sur les comptes consolidés

Exercice clos le 31 décembre N

À l'assemblée générale de la société ABC,

Opinion avec réserve

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes consolidés de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Sous la réserve décrite dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous certifions que les comptes consolidés sont, au regard des règles et principes comptables français²⁴⁶, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine, à la fin de l'exercice, de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation.

Fondement de l'opinion avec réserve

Motivation de la réserve

Les comptes annuels de deux filiales DEF et GHI, situées dans un pays actuellement en conflit, ont fait l'objet de vérifications de la part d'autres auditeurs. Compte tenu du contexte particulier rappelé ci-dessus, ces auditeurs n'ont pu effectuer toutes les diligences nécessaires et nous n'avons pas été en mesure d'effectuer un examen suffisant de leurs travaux ni de vérifier la validité des comptes de ces deux filiales au moyen d'autres procédures. Le total de l'actif et le chiffre d'affaires de ces sociétés représentent respectivement 5 % et 10 % du total de l'actif et du chiffre d'affaires consolidés au 31 décembre N.

²⁴⁶ Ou au regard d'autres règles et principes comptables applicables en France, tels que « du référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne ».

Référentiel d'audit

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

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes consolidés » du présent rapport.

Indépendance

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du 1^{er} janvier N à la date d'émission de notre rapport.

Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes consolidés de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes consolidés pris isolément.

[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]²⁴⁷.

Vérifications spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires des informations relatives au groupe, données dans le rapport de gestion du conseil d'administration.

À l'exception de l'incidence éventuelle du point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'observation à formuler sur leur sincérité et leur concordance avec les comptes consolidés.

²⁴⁷ Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

- la description du sujet et la référence, si elle est possible, aux informations fournies dans les comptes consolidés ;
- un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes consolidés

[Cf. exemple de rapport NI.I / E1-2-1 / Comptes consolidés – Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP]²⁴⁸

Responsabilités des commissaires aux comptes relatives à l'audit des comptes consolidés

[Cf. exemple de rapport NI.I / E1-2-1 / Comptes consolidés – Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP]²⁴⁸

Paris, le 15 mai N+1

Signature

12.21.3 Absence d'éléments justificatifs (réserve pour limitation)

Le commissaire aux comptes n'a pu obtenir de la société des éléments suffisants pour justifier la valeur des titres d'une filiale inscrits à l'actif. Des doutes pèsent sur la valeur de cet actif (mauvais résultats en N, capitaux propres inférieurs à la valeur des titres) ; toutefois, il est impossible, compte tenu du peu d'éléments mis à la disposition du commissaire aux comptes, d'apprécier si une dépréciation est nécessaire et pour quel montant (pas de prévisions disponibles notamment). La société, elle, estime que les perspectives d'activité sont excellentes, ce qui a été le cas jusqu'en N-1 et en conséquence n'a comptabilisé aucune dépréciation.

Le commissaire aux comptes n'est pas non plus certain qu'une dépréciation soit nécessaire compte tenu des résultats passés et du secteur d'activité dans lequel opère la filiale mais n'a pu obtenir aucun élément approprié justifiant la valeur de ces titres à l'actif.

Selon l'importance de la limitation, le commissaire aux comptes rédigera une réserve ou formulera une impossibilité de certifier les comptes annuels (cas par exemple d'une holding qui ne détiendrait que ces titres en portefeuille). Au cas présent, la formulation d'une réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause et les incidences sur les comptes de cette limitation sont clairement circonscrites.

Exemple de formulation :

Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le 31 décembre N

À l'assemblée générale de la société ABC,

Opinion avec réserve

²⁴⁸ Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

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

Fondement de l'opinion avec réserve

Motivation de la réserve

Les titres de participation dans la société OLM figurent à l'actif du bilan au 31 décembre N pour un montant de 4 910 800 euros. Cette filiale connaît depuis cette année des difficultés financières. Ces titres de participation ne font l'objet d'aucune dépréciation à la clôture de l'exercice. En l'absence d'éléments mis à notre disposition justifiant la valeur de ces titres de participation, nous ne sommes pas en mesure d'apprécier si une dépréciation de ces titres est nécessaire et pour quel montant.

Référentiel d'audit

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

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

Indépendance

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du 1^{er} janvier N à la date d'émission de notre rapport.

Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]²⁴⁹.

Vérifications spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires

À l'exception de l'incidence éventuelle du point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires.

Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-6 du code de commerce.

Rapport sur le gouvernement d'entreprise

Nous attestons de l'existence, dans le rapport du conseil d'administration sur le gouvernement d'entreprise, des informations requises par l'article L.225-37-4 du code de commerce.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E2 / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP]²⁵⁰

Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E2 / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP]²⁵⁰

Paris, le 15 mai N+1

Signature

²⁴⁹ Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

- la description du sujet et la référence, si elle est possible, aux informations fournies dans les comptes annuels ;
- un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation.

²⁵⁰ Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

12.22 Limitations imposées par les dirigeants

Il est essentiel que les dirigeants soient informés des conséquences d'une limitation imposée par eux sur le rapport sur les comptes annuels.

Les limitations imposées par les dirigeants sont en effet de nature à constituer un délit d'entrave à la mission du commissaire aux comptes (article L.820-4 2° ²⁵¹).

12.22.1 Confirmation des tiers (réserve)

La NEP 505 - *Demandes de confirmation des tiers* dispose que :

"10. Si la direction de l'entité s'oppose aux demandes de confirmation des tiers envisagées par le commissaire aux comptes, il examine si ce refus se fonde sur des motifs valables et collecte sur ces motifs des éléments suffisants et appropriés.

11. S'il considère que le refus de la direction est fondé, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures d'audit alternatives afin d'obtenir les éléments suffisants et appropriés sur le ou les points concernés par les demandes.

12. S'il considère que le refus de la direction n'est pas fondé, le commissaire aux comptes en tire les conséquences éventuelles dans son rapport."

Dans cet exemple, les dirigeants ont refusé que le commissaire aux comptes procède à la confirmation directe des comptes clients d'une branche d'activité, parce qu'ils ne veulent pas, pour des raisons commerciales, prendre le risque d'irriter une clientèle nouvelle qui n'aurait pas l'habitude de ce type de demande.

Après collecte des éléments appropriés sur les motifs de ce refus, le commissaire aux comptes considère qu'il est fondé. Toutefois cette procédure est essentielle et les règlements de nombreuses créances n'étant pas intervenus depuis la fin de l'exercice, les procédures alternatives qui ont pu être mises en œuvre ne lui ont pas donné le même niveau de force probante.

La formulation d'une réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause et les incidences sur les comptes de cette limitation sont clairement circonscrites.

Le commissaire aux comptes indique :

- la nature des limitations qui l'ont empêché de vérifier certains comptes clients ;
- leurs conséquences éventuelles ;

²⁵¹ Article L.820-4 : « Nonobstant toute disposition contraire : 1° (...) 2° Est puni d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 75 000 euros le fait, pour les dirigeants d'une personne morale ou toute personne ou entité au service d'une personne ou entité ayant un commissaire aux comptes, de mettre obstacle aux vérifications ou contrôles des commissaires aux comptes ou des experts nommés en exécution des articles L.223-37 et L.225-231, ou de leur refuser la communication sur place de toutes les pièces utiles à l'exercice de leur mission et, notamment, de tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux. »

- le montant du poste concerné.

Exemple de formulation :

Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le 31 décembre N

À l'assemblée générale de la société ABC,

Opinion avec réserve

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

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

Fondement de l'opinion avec réserve

Motivation de la réserve

Malgré notre demande formulée auprès de la direction, nous n'avons pu effectuer les demandes de confirmation directe des comptes clients de la branche conserverie. Les autres procédures de contrôle mises en œuvre ne nous ont pas permis de valider les créances de ce secteur d'activité qui s'élèvent à 6 470 200 euros au 31 décembre N.

Référentiel d'audit

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

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

Indépendance

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du 1^{er} janvier N à la date d'émission de notre rapport.

Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]²⁵².

Vérifications spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires

À l'exception de l'incidence éventuelle du point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve » :

- nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires.

- nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-6 du code de commerce.

Rapport sur le gouvernement d'entreprise

Nous attestons de l'existence, dans le rapport du conseil d'administration sur le gouvernement d'entreprise, des informations requises par l'article L.225-37-4 du code de commerce.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

²⁵² Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

- la description du sujet et la référence, si elle est possible, aux informations fournies dans les comptes annuels ;
- un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation.

[Cf. exemple de rapport NI.I / E2 / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP]²⁵³

Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E2 / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP]²⁵³

Paris, le 15 mai N+1

Signature

12.22.2 Observation physique (impossibilité de certifier)

Les dirigeants ont refusé la mise en œuvre de certaines procédures de collecte d'éléments. Dans cet exemple, ils n'ont pas accepté que le commissaire aux comptes assiste à l'inventaire physique des stocks. Le commissaire aux comptes n'a pas pu, soit en raison des circonstances (par exemple, absence de documentation adéquate), soit parce que les dirigeants ne lui en ont pas donné les moyens, vérifier les quantités par d'autres procédures de contrôle.

L'incidence peut être significative et, de plus, cette limitation constitue une entrave sérieuse et difficilement justifiable aux travaux du commissaire aux comptes, qui laisse planer un doute sur la réalité du stock. Le commissaire aux comptes, estimant au cas d'espèce que les motifs du refus présenté par la direction ne sont pas fondés, décide de formuler une impossibilité de certifier considérant qu'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Par ailleurs, le commissaire aux comptes devra tirer les conséquences du refus de la société qu'il assiste à l'inventaire physique des stocks au regard de son obligation de révélation des faits délictueux au procureur de la République (article L.820-4 2° précité).

Comme dans les exemples précédents, il indique :

- la nature de la limitation ;
- ses conséquences ;
- le montant du poste concerné.

²⁵³ Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

Exemple de formulation :

Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le 31 décembre N

À l'assemblée générale de la société ABC,

Impossibilité de certifier

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, il nous appartient d'effectuer l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

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

Fondement de l'impossibilité de certifier

Malgré notre demande formulée auprès de la direction, nous n'avons pu assister à l'inventaire physique des stocks qui a eu lieu le 31 décembre N. Ces stocks s'élèvent à 6 005 750 euros et nous n'avons pas pu nous assurer de la réalité des quantités concernées au moyen d'autres procédures de contrôle.

Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 relatives à la justification de nos appréciations, nous vous informons que nous ne formulons pas d'appréciation complémentaire²⁵⁴ au point décrit dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier ».

Vérifications spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires

La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la

²⁵⁴ En cas d'impossibilité de certifier, le commissaire aux comptes n'explicite pas ses appréciations sur d'autres éléments que ceux ayant motivé l'impossibilité de certifier (paragraphe 19 de la NEP 702).

situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires appellent de notre part les mêmes constatations que celles formulées dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier. ».

Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-6 du code de commerce.

Rapport sur le gouvernement d'entreprise

Nous attestons de l'existence, dans le rapport du conseil d'administration sur le gouvernement d'entreprise, des informations requises par l'article L.225-37-4 du code de commerce.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I /E4/ Comptes annuels - Rapport avec impossibilité de certifier - Entités Non EIP]²⁵⁵

Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

Il nous appartient d'effectuer un audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France et d'établir un rapport sur les comptes annuels.

Nous avons réalisé notre mission dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du 1^{er} janvier N à la date d'émission de notre rapport.

Paris, le 15 mai N+1

Signature

12.23 Insuffisance du contrôle interne

Lors de l'évaluation du contrôle interne, le commissaire aux comptes peut conclure que le système en place dans l'entreprise ne permet pas de s'assurer que toutes les opérations sont enregistrées. Il ne peut évidemment pas chiffrer l'incidence de cette limitation à l'étendue de ses contrôles. Il n'a, par ailleurs, pas constaté d'inexactitude sur les montants comptabilisés.

12.23.1 Absence de procédures afférentes aux créances d'un secteur (réserve)

Les limitations ne portent, dans l'exemple ci-après, que sur les créances de l'un des secteurs d'activité de l'entreprise. Dans cet exemple, ce secteur vient juste de faire l'objet d'une acquisition et des procédures satisfaisantes n'ont pas encore été mises en place par la société. Par ailleurs, les règlements de plusieurs créances n'étant pas intervenus depuis la fin de

²⁵⁵ Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

l'exercice, les autres procédures d'audit que le commissaire aux comptes a pu mettre en œuvre ne lui ont pas permis d'obtenir des éléments suffisants pour justifier la validité de ces créances.

L'incidence maximale des ajustements qui auraient pu se révéler nécessaires à la suite d'un contrôle normal des créances est clairement circonscrite et le commissaire aux comptes considère que la formulation d'une réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Le paragraphe exposant la réserve indique :

- la nature de la limitation et ses conséquences éventuelles ;
- le montant concerné par la limitation ;
- l'impossibilité de justifier les créances par d'autres procédures de contrôle.

Exemple de formulation :

Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le 31 décembre N

À l'assemblée générale de la société ABC,

Opinion avec réserve

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

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

Fondement de l'opinion avec réserve

Motivation de la réserve

En raison de l'insuffisance des procédures de contrôle interne concernant l'enregistrement et le recouvrement des créances de la branche conserves et de l'impossibilité de justifier ces créances au moyen d'autres procédures, nous n'avons pu vérifier le montant des comptes clients de ce secteur d'activité qui s'élève à 621 555 euros au 31 décembre N.

Référentiel d'audit

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

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l’audit des comptes annuels » du présent rapport.

Indépendance

Nous avons réalisé notre mission d’audit dans le respect des règles d’indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du 1^{er} janvier N à la date d’émission de notre rapport.

Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le point décrit dans la partie « Fondement de l’opinion avec réserve », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l’audit des comptes annuels de l’exercice.

Les appréciations ainsi portées s’inscrivent dans le contexte de l’audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n’exprimons pas d’opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]²⁵⁶.

Vérifications spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d’exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires

À l’exception de l’incidence éventuelle du point décrit dans la partie « Fondement de l’opinion avec réserve » :

- nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires ;

²⁵⁶ Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

- la description du sujet et la référence, si elle est possible, aux informations fournies dans les comptes annuels ;
- un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation.

- nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-6 du code de commerce.

Rapport sur le gouvernement d'entreprise

Nous attestons de l'existence, dans le rapport du conseil d'administration sur le gouvernement d'entreprise, des informations requises par l'article L.225-37-4 du code de commerce.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E2 / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP]²⁵⁷

Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E2 / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP]²⁵⁷

Paris, le 15 mai N+1

Signature

12.23.2 Insuffisances de procédures ventes, clients et effets à recevoir (impossibilité de certifier)

Dans cet exemple, l'insuffisance du contrôle interne porte sur l'ensemble des créances et effets à recevoir. Les autres procédures de contrôle mises en œuvre par le commissaire aux comptes ne lui ont pas permis d'obtenir d'éléments suffisamment probants pour justifier les comptes clients et effets à recevoir.

Le commissaire aux comptes considère que la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause et décide donc de formuler une impossibilité de certifier.

Le paragraphe d'exposé des motifs conduisant à cette impossibilité de certifier indique :

- la nature de la limitation et ses conséquences ;
- le montant du poste ou des postes concernés par la limitation.

Exemple de formulation :

Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le 31 décembre N

²⁵⁷ Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

À l'assemblée générale de la société ABC,

Impossibilité de certifier

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, il nous appartient d'effectuer l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

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

Fondement de l'impossibilité de certifier

Nous n'avons pu vérifier le montant des ventes, des créances clients et des effets à recevoir en raison de l'insuffisance, au sein de votre société, des procédures de facturation, d'enregistrement et de recouvrement des créances. Les montants des ventes, des créances clients et des effets à recevoir figurant dans les comptes au 31 décembre N s'élèvent respectivement à 39 498 580 euros, 3 013 660 euros et 496 043 euros.

Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous vous informons que nous ne formulons pas d'appréciation complémentaire²⁵⁸ au point décrit dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier ».

Vérifications spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires

La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires appellent de notre part les mêmes constatations que celles formulées dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier. ».

²⁵⁸ En cas d'impossibilité de certifier, le commissaire aux comptes n'explicite pas ses appréciations sur d'autres éléments que ceux ayant motivé l'impossibilité de certifier (paragraphe 19 de la NEP 702).

De même, nous ne sommes pas en mesure d'attester de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-6 du code de commerce.

Rapport sur le gouvernement d'entreprise

Nous attestons de l'existence, dans le rapport du conseil d'administration sur le gouvernement d'entreprise, des informations requises par l'article L.225-37-4 du code de commerce.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E4 / Comptes annuels - Rapport avec impossibilité de certifier - Entités Non EIP]²⁵⁹

Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

Il nous appartient d'effectuer un audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France et d'établir un rapport sur les comptes annuels.

Nous avons réalisé notre mission dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du 1^{er} janvier N à la date d'émission de notre rapport.

Paris, le 15 mai N+1

Signature

12.3 INCERTITUDES

Il existe, au moment où le commissaire aux comptes signe son rapport, des incertitudes concernant certaines opérations. Les conséquences de ces incertitudes ne peuvent être constatées dans les comptes annuels car :

- leur montant est incertain ou non connu ;
- la probabilité de réalisation est incertaine.

12.31 Litige avec un client (paragraphe d'observation)

Dans cet exemple, il existe une créance significative contestée par un client. Compte tenu des éléments d'appréciation, il est évident que le litige sera porté devant les tribunaux mais l'issue du procès reste incertaine car les arguments des deux parties ne sont pas décisifs.

L'annexe donne une information pertinente sur le litige.

Le commissaire aux comptes décide, à l'issue de son analyse de la situation, de formuler un paragraphe d'observation soulignant cette incertitude. Celui-ci est placé après l'expression de

²⁵⁹ Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

son opinion sur les comptes. La sincérité du rapport de gestion n'est pas affectée par l'absence d'information sur ce litige.

Exemple de formulation :

Hypothèse relative à un litige client : les comptes clients inscrits au bilan comprennent une créance de 207 500 euros qui fait l'objet d'un litige. Sur la base des informations disponibles à ce jour, il n'est pas possible d'évaluer l'issue de ce litige et d'apprécier si une dépréciation de cette créance s'avère nécessaire et pour quel montant.

Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le 31 décembre N

À l'assemblée générale de la société ABC,

Opinion

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

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

Fondement de l'opinion

Référentiel d'audit

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

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

Indépendance

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du 1^{er} janvier N à la date d'émission de notre rapport.

Observation

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur l'incertitude concernant un litige client exposée dans la note X de l'annexe des comptes

annuels.

Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]²⁶⁰.

Vérifications spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires.

Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-6 du code de commerce.

Rapport sur le gouvernement d'entreprise

Nous attestons de l'existence, dans le rapport du conseil d'administration sur le gouvernement d'entreprise, des informations requises par l'article L.225-37-4 du code de commerce.

²⁶⁰ Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

- la description du sujet et la référence, si elle est possible, aux informations fournies dans les comptes annuels ;
- un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E1-I-1 / Comptes annuels - Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP]²⁶¹

Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E1-I-1 / Comptes annuels - Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP]²⁶¹

Paris, le 15 mai N+1

Signature

12.32 Procès multiples (impossibilité de certifier)

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

Dans cet exemple, la société fait l'objet d'un procès en contrefaçon et des dommages et intérêts significatifs sont réclamés. Par ailleurs, une association de protection de l'environnement attaque la société en raison des incidences de la production de produits polluants.

La conséquence possible des incertitudes est telle que les ajustements éventuels risquent d'être très significatifs et de remettre en cause l'ensemble des comptes annuels.

Le commissaire aux comptes décide, en raison de ce contexte et de l'importance de ces risques, de refuser de certifier les comptes en raison de multiples incertitudes existantes.

Il expose dans un paragraphe intermédiaire :

- la nature des incertitudes ;
- les postes concernés (éventuellement) ;
- le montant maximum des risques ou l'impossibilité de les évaluer ;
- l'incapacité de pouvoir déterminer l'issue des incertitudes.

Exemple de formulation :

Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le 31 décembre N

À l'assemblée générale de la société ABC,

Impossibilité de certifier

²⁶¹ Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, il nous appartient d'effectuer l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

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

Fondement de l'impossibilité de certifier

Ainsi qu'il est exposé dans la note X de l'annexe, la société fait l'objet d'un procès en contrefaçon et d'une demande de dommages et intérêts s'élevant à 3 801 590 euros. Par ailleurs, un autre procès, relatif à des atteintes portées à l'environnement, vient d'être engagé contre elle. Les montants des dommages et intérêts éventuels, des coûts entraînés par la remise en état des sites et des investissements à engager pour assurer la protection de l'environnement dans le futur ne sont pas évalués. Aucun élément définitif d'appréciation ne permet à ce jour de prévoir l'issue de ces procès, mais un dénouement défavorable à la société pourrait avoir des conséquences très significatives sur les comptes annuels.

Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous vous informons que nous ne formulons pas d'appréciation complémentaire aux points décrits dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier ».

Vérifications spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires

La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires appellent de notre part les mêmes constatations que celles formulées dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier. ».

Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-6 du code de commerce.

Rapport sur le gouvernement d'entreprise

Nous attestons de l'existence, dans le rapport du conseil d'administration sur le gouvernement d'entreprise, des informations requises par l'article L.225-37-4 du code de commerce.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E4 / Comptes annuels - Rapport avec impossibilité de certifier - Entités Non EIP]²⁶²

Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

Il nous appartient d'effectuer un audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France et d'établir un rapport sur les comptes annuels.

Nous avons réalisé notre mission dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du 1^{er} janvier N à la date d'émission de notre rapport.

Paris, le 15 mai N+1

Signature

²⁶² Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

12.4 EXEMPLES DE FORMULATION DANS LE RAPPORT D'UN SUIVI DE RÉSERVE, DE REFUS DE CERTIFIER OU D'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER

12.41 Désaccord sur les principes et méthodes comptables

12.41.1 L'anomalie subsiste

Exemple de formulation dans le cas de suivi d'une réserve (motivation de la réserve dans la partie relative au fondement de l'opinion) :

Fondement de l'opinion avec réserve

Motivation de la réserve

Dans notre rapport du 15 mai N+1 relatif à l'exercice N, nous avons formulé une réserve en raison d'une insuffisance de dépréciation des créances douteuses de ... euros. Cette insuffisance de dépréciation subsistant à la clôture de l'exercice N+1, les capitaux propres à l'ouverture et à la clôture de cet exercice sont surévalués d'un montant de ... euros et de ... euros.

Exemple de formulation dans le cas de suivi d'un refus de certifier (motivation du refus dans la partie relative au fondement de l'opinion) :

Fondement du refus de certifier

Motivation du refus de certifier

Dans notre rapport du 15 mai N+1 relatif à l'exercice N, nous avons formulé un refus de certifier en raison de l'absence de provision pour risques d'un montant évalué à ... euros, en raison d'un important litige avec un client. Cette absence de provision subsistant à la clôture de l'exercice N+1, les capitaux propres à l'ouverture et à la clôture de cet exercice sont surévalués d'un montant de ... euros.

12.41.2 L'anomalie n'existe plus mais aucune information ne figure dans l'annexe

Exemple de formulation (motivation de la réserve dans la partie relative au fondement de l'opinion) :

Fondement de l'opinion avec réserve

Motivation de la réserve

Dans notre rapport du 15 mai N+1 relatif à l'exercice N, nous avons formulé une réserve concernant l'insuffisance de dépréciation des stocks. La réalisation de ces stocks a entraîné au cours de l'exercice une perte de ... euros qui aurait dû faire l'objet d'une dépréciation au 31 décembre N. En conséquence, les capitaux propres à l'ouverture de l'exercice N+1 sont surévalués d'un montant de ... euros et le résultat net de l'exercice N+1 est affecté à hauteur du même montant des incidences de cette évaluation. Aucune information sur ce point ne figure dans l'annexe.

12.41.3 *L'anomalie n'existe plus et une information pertinente est donnée dans l'annexe*

Si le commissaire aux comptes n'estime pas nécessaire de justifier de ses appréciations sur ce point, il peut, s'il l'estime utile, attirer l'attention dans la partie de son rapport relative aux observations sur l'information donnée dans l'annexe où la situation et la comptabilisation sur une ligne distincte du compte de résultat (« correction d'erreur ») sont décrites de façon pertinente.

Exemple de formulation (partie distincte du rapport relative à l'observation) :

Observation

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note 3.1 de l'annexe des comptes annuels qui expose les conséquences sur les comptes de l'exercice N+1 d'une insuffisance de dépréciation des stocks en N, point qui avait fait l'objet d'une réserve dans notre rapport sur les comptes de l'exercice N.

12.42 Limitation

12.42.1 *La limitation subsiste*

Le commissaire aux comptes n'a pas pu assister à l'inventaire physique à la clôture de l'exercice N. Il n'a pu vérifier les quantités figurant en stock au moyen d'autres procédures et a, en conséquence, formulé une réserve sur les comptes de l'exercice N.

À la clôture de l'exercice N+1, la même limitation subsiste, portant sur le stock d'ouverture.

Exemple de formulation (motivation de la réserve dans la partie relative au fondement de l'opinion) :

Fondement de l'opinion avec réserve

Motivation de la réserve

Dans notre rapport du 15 mai N+1 relatif à l'exercice N, nous avons formulé une réserve en raison de l'impossibilité de vérifier les quantités figurant dans le stock au 31 décembre N. Pour les mêmes raisons, nous n'avons pas été en mesure de justifier les quantités qui figurent dans le stock d'ouverture de l'exercice N+1 et qui s'élèvent à ... euros.

12.42.2 *La limitation ne subsiste plus mais sa disparition révèle un impact significatif sur les soldes d'ouverture*

A) Premier cas : l'information est donnée de manière pertinente dans l'annexe

Dans cet exemple, le commissaire aux comptes avait refusé de certifier les comptes de l'exercice N car il n'avait pu contrôler le poste clients figurant au bilan en raison d'une défaillance du système informatique. La reconstitution des comptes clients en N+1 a fait apparaître une surévaluation du montant figurant au bilan de l'exercice N. Cette anomalie a été corrigée en N+1 conformément aux dispositions du référentiel comptable applicable et une information pertinente sur la situation et ses incidences est donnée dans l'annexe.

Le commissaire aux comptes peut, s'il l'estime utile, attirer l'attention dans la partie de son rapport relative aux observations sur l'information donnée dans l'annexe où la situation est décrite de façon pertinente.

Exemple de formulation (partie distincte du rapport relative à l'observation) :

Observation

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note 5 de l'annexe des comptes annuels qui expose les conséquences de l'impossibilité d'avoir pu analyser les comptes clients au 31 décembre N, point qui avait conduit à un refus de certifier dans notre rapport sur les comptes de l'exercice N.

B) Deuxième cas : l'annexe ne donne aucune information

Le commissaire aux comptes, dans cet exemple, avait fait une réserve sur les comptes de l'exercice N en raison de l'impossibilité de collecter des éléments ayant un caractère probant suffisant pour justifier les coûts de production, en l'absence d'une comptabilité analytique fiable.

L'annexe des comptes de l'exercice N+1 ne donnant aucune information sur le sujet, le commissaire aux comptes, dans son rapport relatif à l'exercice N+1, formule une réserve pour désaccord en raison de l'insuffisance d'information dans l'annexe.

Exemple de formulation dans le cas du référentiel comptable français (motivation de la réserve dans la partie relative au fondement de l'opinion) :

Fondement de l'opinion avec réserve

Motivation de la réserve

Dans notre rapport du 15 mai N+1 relatif à l'exercice N, nous avons formulé une réserve sur le fait que nous n'étions pas en mesure de nous prononcer sur les coûts de production en raison d'une comptabilité analytique non vérifiable. La mise en place d'une comptabilité analytique en N+1 a permis de recalculer les coûts de production de l'exercice N en faisant apparaître une surévaluation des stocks d'ouverture de produits finis de 1 370 260 euros. Compte tenu des effets de l'impôt, les capitaux propres à l'ouverture sont donc surévalués de 1 027 695 euros et le résultat net de l'exercice est affecté à hauteur du même montant des incidences de cette situation. Ces conséquences auraient dû être précisées dans l'annexe.

12.43 Impossibilité de certifier en raison de multiples incertitudes

12.43.1 Les incertitudes subsistent

Exemple de formulation (motivation de l'impossibilité de certifier dans la partie relative au fondement de l'opinion) :

Fondement de l'impossibilité de certifier

Une impossibilité de certifier a été formulée sur les comptes de l'exercice N pour les motifs suivants :

La société fait l'objet d'un procès pour utilisation irrégulière de plusieurs brevets. En l'état actuel de l'avancement de la procédure engagée, les incidences sur les comptes de la société ne peuvent être déterminées avec précision et, en conséquence, aucune provision n'a été constituée pour couvrir les charges éventuelles qui pourraient en résulter. Toutefois, en cas d'issue défavorable de la procédure pour la société, les conséquences seraient telles que l'ensemble des comptes annuels se trouverait gravement affecté. Aucune évolution sensible de la situation n'a été constatée à ce jour.

12.43.2 Les incertitudes sont levées

Dans ce cas, l'incertitude est levée et l'entreprise est contrainte de verser une indemnité significative et a donné une information pertinente dans l'annexe. Le commissaire aux comptes peut, s'il l'estime utile, attirer l'attention dans la partie du rapport relative aux observations sur l'information donnée dans l'annexe où la situation est décrite de façon pertinente.

Exemple de formulation (partie distincte du rapport relative à l'observation) :

Observation

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note 12 de l'annexe des comptes annuels qui expose les conséquences de la résolution du procès dont faisait l'objet la société.

12.5 OPINIONS DIFFÉRENTES ENTRE LES CO-COMMISSAIRES AUX COMPTES

C'est un cas exceptionnel où les co-commissaires aux comptes, n'aboutissant pas aux mêmes conclusions sur les comptes annuels, ne peuvent se mettre d'accord sur une opinion commune.

Quelles que soient les raisons du désaccord, un seul rapport est émis comportant les opinions de chacun des commissaires aux comptes ; l'établissement d'un rapport séparé par chacun des commissaires aux comptes équivaldrait à l'absence de rapport (cf. 11.46).

Dans l'exemple ci-après, l'un des co-commissaires aux comptes considère que l'annexe devrait comporter des mentions qu'il juge essentielles pour la bonne compréhension des comptes annuels. L'autre commissaire, considérant qu'il s'agit d'options fiscales sans incidence sur le résultat courant, estime que cette information n'est pas significative.

Dans d'autres situations, on ne peut totalement exclure, dans la mesure où la justification des appréciations constitue une motivation de l'opinion émise, que le rapport comporte la justification des appréciations de chaque commissaire aux comptes.

Dans cet exemple, le paragraphe de justification des appréciations n'a pas été scindé en deux, les deux commissaires aux comptes étant d'accord sur les éléments devant faire l'objet de la justification des appréciations.

Exemple de formulation :

Rapport des commissaires aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le 31 décembre N

À l'assemblée générale de la société ABC,

Opinion du Cabinet X

Opinion

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

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

Opinion du Cabinet Y

Opinion avec réserve

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

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

Fondement de l'opinion

Fondement de l'opinion avec réserve du Cabinet Y

Motivation de la réserve

Contrairement aux exercices précédents, votre société n'a pas constitué de provision pour hausse des prix. De plus, votre société a procédé à une reprise anticipée des provisions constituées au titre des exercices précédents. Ces modifications, qui entraînent une augmentation du résultat net de 3 702 600 euros, auraient dû, à notre avis, faire l'objet d'une information dans l'annexe.

Référentiel d'audit

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

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités des commissaires aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

Indépendance

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du 1^{er} janvier N à la date d'émission de notre rapport.

Justification des appréciations²⁶³

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve du Cabinet Y », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]²⁶⁴.

²⁶³ Les commissaires aux comptes apprécient si leur désaccord est susceptible de les conduire à formuler des justifications des appréciations distinctes.

²⁶⁴ Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

- la description du sujet et la référence, si elle est possible, aux informations fournies dans les comptes annuels ;
- un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation.

Vérifications spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires

À l'exception, pour le cabinet Y, de l'incidence du point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve du Cabinet Y », nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires.

Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-6 du code de commerce.

Rapport sur le gouvernement d'entreprise

Nous attestons de l'existence, dans le rapport du conseil d'administration sur le gouvernement d'entreprise, des informations requises par l'article L.225-37-4 du code de commerce.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

[Cf. exemple de rapport N.I / E-1-1-1 / Comptes annuels - Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP]²⁶⁵

Responsabilités des commissaires aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

[Cf. exemple de rapport N.I / E-1-1-1 / Comptes annuels - Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP]²⁶⁵

Paris, le 15 mai N+1

Signatures

12.6 COMPTES SOUMIS À L'ASSEMBLÉE SANS DÉSIGNATION NI RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES - RAPPORT DE RÉGULARISATION

Cet exemple illustre le cas où une SARL a omis de procéder à la désignation d'un commissaire aux comptes alors qu'elle dépasse les seuils et aurait dû procéder à cette désignation en N-1 pour la première fois.

²⁶⁵ Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

Il convient tout d'abord de rappeler que le mandat du commissaire aux comptes court à compter du premier jour de l'exercice social au cours duquel il est nommé²⁶⁶. Il n'est donc pas tenu d'effectuer le contrôle des comptes d'un exercice clos avant sa nomination. S'il accepte d'effectuer le contrôle des comptes de l'exercice précédent qui auraient dû être certifiés par un commissaire aux comptes, il ne pourra le faire qu'en vertu d'une mission complémentaire à son mandat attribuée par l'assemblée.

Dans le cas où la SARL n'a pas procédé à la désignation d'un commissaire aux comptes alors qu'elle avait dépassé deux des seuils fixés par le législateur, il convient de faire référence à l'article L.820-3-1 aux termes duquel « *Les délibérations de l'organe mentionné au premier alinéa du I de l'article L.823-1 prises à défaut de désignation régulière de commissaires aux comptes ou sur le rapport de commissaires aux comptes nommés ou demeurés en fonctions contrairement aux dispositions du présent titre ou à d'autres dispositions applicables à la personne ou à l'entité en cause sont nulles. L'action en nullité est éteinte si ces délibérations sont expressément confirmées par l'organe compétent sur le rapport de commissaires aux comptes régulièrement désignés.* »

De plus, le gérant de la SARL, qui a omis de consulter les associés afin de faire procéder à la désignation d'un commissaire aux comptes alors que la loi imposait cette désignation, s'expose à des sanctions pénales²⁶⁷ (article L.820-4).

L'article L.820-3-1 implique qu'un commissaire aux comptes soit expressément investi d'une mission complémentaire de certification des comptes annuels de l'exercice N-1. La nomination du commissaire aux comptes pour six exercices, à compter de l'exercice N, doit intervenir lors d'une assemblée antérieure à celle qui régularisera la situation en approuvant à nouveau les comptes de l'exercice N-1.

Dans l'exemple suivant²⁶⁸, l'assemblée de la SARL a nommé un commissaire aux comptes le 15 avril N (certification des exercices N à N+5) et lui a confié une mission complémentaire pour la certification des comptes de l'exercice N-1, que l'assemblée générale a déjà approuvés le 20 mars N.

Pour l'établissement de son rapport sur les comptes de l'exercice N-1, le commissaire aux comptes indique dans la partie relative à l'opinion les conditions de sa nomination, rappelle que ce rapport est établi dans le cadre de l'article L.820-3-1 et, conformément aux dispositions du § 15 de la NEP 510 - *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes*, précise que les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes.

Au cas d'espèce, les travaux du commissaire aux comptes n'ont pas décelé d'anomalies sur l'exercice N-1, y compris sur le bilan d'ouverture dudit exercice (il pourrait en être autrement si le commissaire aux comptes n'était pas en mesure de valider, par exemple, les quantités en stock, à défaut d'avoir pu assister aux inventaires physiques – cf. exemple en 12.21.1).

²⁶⁶ Voir notamment Bulletin CNCC n° 138, juin 2005, EJ 2005-26, p.296.

²⁶⁷ Voir 2.23.3D) Sanctions pénales liées au défaut de nomination.

²⁶⁸ Ne sont pas traitées, dans cet exemple, les modalités de régularisation des délibérations autres que celles relatives à l'approbation des comptes prises pendant la période « irrégulière ».

Exemple de formulation :

Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le 31 décembre N-1

À l'assemblée générale de la société ABC,

Opinion

En exécution de la mission complémentaire qui nous a été confiée par votre assemblée générale du 15 avril N dans le cadre des dispositions de l'article L.820-3-1 du code de commerce, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N-1, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

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

Nous précisons que votre société n'étant pas tenue de désigner un commissaire aux comptes pour l'exercice N-2, les comptes de l'exercice N-2 n'ont pas fait l'objet d'une certification.

Fondement de l'opinion

Référentiel d'audit

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

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

Indépendance

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du 1^{er} janvier N-1 à la date d'émission de notre rapport.

Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]²⁶⁹.

Vérifications spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion de votre gérant et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux associés.

Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-6 du code de commerce.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E-1-1-1 / Comptes annuels - Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP]²⁷⁰

Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E-1-1-1 / Comptes annuels - Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP]²⁷⁰

Paris, le 15 mai N+1

Signature

²⁶⁹ Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

- la description du sujet et la référence, si elle est possible, aux informations fournies dans les comptes annuels ;
- un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation.

²⁷⁰ Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

Préambule

Les hypothèses présentées dans le préambule du chapitre 12 sont applicables au chapitre 13.

13.1 CONTINUITÉ D'EXPLOITATION INCERTAINE – INFORMATION APPROPRIÉE EN ANNEXE (PARTIE RELATIVE À L'INCERTITUDE SIGNIFICATIVE SUR LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION)

Dans cet exemple, le commissaire aux comptes considère qu'il existe une incertitude significative concernant la capacité de l'entreprise à poursuivre son activité, en raison par exemple :

- de pertes d'exploitation et de pertes cumulées importantes ;
- d'un fonds de roulement négatif.

Des mesures de redressement ont été entreprises mais il est difficile d'estimer si leurs effets seront suffisants pour rétablir la situation de l'entreprise dans un avenir prévisible. Cependant, le commissaire aux comptes considère que si la situation de l'entreprise est compromise, elle ne l'est pas irrémédiablement. Cette situation est décrite de manière pertinente dans l'annexe.

Il attire l'attention sur la note de l'annexe concernée dans une partie distincte de son rapport, intitulée « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation », placée avant la justification de ses appréciations et juste après la partie relative au fondement de l'opinion.

Conformément aux dispositions de la NEP 700 - *Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés* et de la NEP 570 - *Continuité d'exploitation*, cette mention est obligatoire.

Le commissaire aux comptes évalue également les incidences de cette situation en matière de procédure d'alerte, selon les modalités précisées au 5.4.

Exemple :

Hypothèses d'établissement de comptes annuels :

Les comptes annuels font apparaître une perte d'exploitation de 2 710 575 euros et des pertes cumulées supérieures à la moitié du capital social, ainsi qu'un fonds de roulement négatif de 13 702 600 euros. Les mesures de redressement mises en place ne produiront leurs effets qu'à moyen terme et les informations prévisionnelles ne laissent pas entrevoir une amélioration de la situation financière de la société dans un avenir prévisible. Cette situation entraîne une incertitude significative sur la capacité de la société à poursuivre son activité. En conséquence, elle pourrait ne pas être en mesure d'acquitter ses dettes et de réaliser ses actifs dans le cadre normal de son activité. Les comptes annuels ont cependant été établis sur une base de continuité d'exploitation. Cette information est décrite de façon pertinente dans l'annexe et le rapport de gestion.

Exemple de formulation :

Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le 31 décembre N

À l'assemblée générale de la société ABC,

Opinion

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

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

Fondement de l'opinion

Référentiel d'audit

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

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

Indépendance

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du 1^{er} janvier N à la date d'émission de notre rapport.

Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation

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

Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation », nous portons à votre

connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]²⁷¹.

Vérifications spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires.

Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-6 du code de commerce.

Rapport sur le gouvernement d'entreprise

Nous attestons de l'existence, dans le rapport du conseil d'administration sur le gouvernement d'entreprise, des informations requises par l'article L.225-37-4 du code de commerce.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E-1-1-1 / Comptes annuels - Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP]²⁷²

²⁷¹ Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

- la description du sujet et la référence, si elle est possible, aux informations fournies dans les comptes annuels ;
- un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation.

²⁷² Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E-1-1-1 / Comptes annuels - Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP]²⁷²

Paris, le 15 mai N+1

Signature

13.2 CONTINUITÉ D'EXPLOITATION INCERTAINE – INFORMATION NON DONNÉE EN ANNEXE (RÉSERVE POUR DÉSACCORD)

Dans cet exemple, la société n'a pas respecté au 31 décembre N un des ratios financiers (également appelés « covenants ») prévus par son contrat d'emprunt auprès d'un pool de banques. Ce non-respect rend immédiatement exigible l'intégralité de l'emprunt. La société n'a pas la capacité financière suffisante pour procéder à ce remboursement s'il était exigé.

Elle renégocie actuellement avec les banques, d'une part, l'obtention d'un avenant au contrat d'emprunt (« waiver ») mettant fin à l'exigibilité immédiate de la dette et d'autre part, de nouvelles modalités de financement avec un rééchelonnement de la dette.

Les négociations sont en cours avec le pool bancaire mais n'ont pas encore abouti. Le processus est long car le pool est composé de nombreuses banques, mais les dirigeants de la société sont confiants sur l'issue des négociations et certaines banques ont déjà fait part de leur accord sur un avenant au contrat d'emprunt. Les prévisions de la société en termes d'activité et de résultats sont par ailleurs bonnes.

Il résulte de cette situation une incertitude significative sur la continuité d'exploitation et en cas d'issue défavorable des négociations, la continuité d'exploitation serait compromise.

La société refuse de donner une information appropriée sur cette situation dans son annexe.

Le commissaire aux comptes formule dans ce cas, et selon les circonstances, une réserve ou un refus de certifier. Au cas d'espèce, il considère que la formulation d'une réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Le commissaire aux comptes évalue également les incidences de cette situation sur son devoir d'alerte.

Exemple de formulation :

Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le 31 décembre N

À l'assemblée générale de la société ABC,

Opinion avec réserve

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

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

Fondement de l'opinion avec réserve

Motivation de la réserve

La société n'a pas respecté au 31 décembre N un des ratios financiers prévus par son contrat d'emprunt, rendant son remboursement intégral immédiatement exigible. Elle renégocie actuellement avec les banques, d'une part, l'obtention d'un avenant au contrat d'emprunt mettant fin à une exigibilité immédiate du remboursement et d'autre part, de nouvelles modalités de financement avec un rééchelonnement de la dette. Il résulte de cette situation une incertitude significative susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation de la société. En cas d'issue défavorable des négociations en cours, l'application des règles et principes comptables français dans un contexte normal de poursuite des activités concernant notamment l'évaluation des actifs et des passifs, pourrait s'avérer inappropriée. L'annexe aurait dû mentionner ces éléments.

Référentiel d'audit

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

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

Indépendance

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de

commissaire aux comptes, sur la période du 1^{er} janvier N à la date d'émission de notre rapport.

Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]²⁷³.

Vérifications spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires

À l'exception de l'incidence du point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires.

Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-6 du code de commerce.

Rapport sur le gouvernement d'entreprise

Nous attestons de l'existence, dans le rapport du conseil d'administration sur le gouvernement d'entreprise, des informations requises par l'article L.225-37-4 du code de commerce.

²⁷³ Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

- la description du sujet et la référence, si elle est possible, aux informations fournies dans les comptes annuels ;
- un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E2 / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP]²⁷⁴

Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E2 / Comptes annuels - Rapport avec certification avec réserve - Entités Non EIP]²⁷⁴

Paris, le 15 mai N+1

Signature

13.3 CONTINUITÉ D'EXPLOITATION INCERTAINE – MULTIPLES INCERTITUDES (IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER)

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

Dans cet exemple, la société est en procédure de sauvegarde mais les résultats attendus sur le début de l'exercice N+1 sont très inférieurs aux prévisions et le principal client de la société vient d'annoncer qu'il ne renouvellerait pas son contrat à compter du 30 juin N+1. Une information pertinente est fournie à ce titre dans l'annexe.

La conséquence possible des incertitudes est telle que les ajustements éventuels risquent d'être très significatifs et de mettre en cause l'ensemble des comptes annuels ainsi que la continuité d'exploitation de la société.

Le commissaire aux comptes décide, en raison de ce contexte et de l'importance de ces risques, de formuler une impossibilité de certifier les comptes en raison de multiples incertitudes existantes.

Exemple de formulation :

Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le 31 décembre N

À l'assemblée générale de la société ABC,

Impossibilité de certifier

²⁷⁴ Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, il nous appartient d'effectuer l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

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

Fondement de l'impossibilité de certifier

Comme indiqué dans la note X de l'annexe, la société a été placée en procédure de sauvegarde et le Tribunal doit statuer d'ici le 30 juin N+1 sur le renouvellement de la période d'observation, un projet de plan de sauvegarde, ou à défaut, le redressement ou la liquidation judiciaire. Les résultats réalisés sur le premier trimestre N+1 sont très inférieurs aux prévisions et le client principal de la société a mis fin à son contrat à compter du 30 juin N+1. Aucun élément définitif d'appréciation ne permet à ce jour de prévoir l'issue de la procédure de sauvegarde en cours. Il résulte de cette situation une incertitude significative susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation. En cas de dénouement défavorable de la procédure de sauvegarde, l'application des règles et principes comptables français dans un contexte normal de poursuite des activités concernant notamment l'évaluation des actifs et des passifs, pourrait s'avérer inappropriée.

Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous vous informons que nous ne formulons pas d'appréciation complémentaire aux points décrits dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier ».

Vérifications spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires

La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires appellent de notre part les mêmes constatations que celles formulées dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier. ».

Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-6 du code de commerce.

Rapport sur le gouvernement d'entreprise

Nous attestons de l'existence, dans le rapport du conseil d'administration sur le gouvernement d'entreprise, des informations requises par l'article L.225-37-4 du code de commerce.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

[Cf. exemple de rapport N.I.I / E4 / Comptes annuels - Rapport avec impossibilité de certifier - Entités Non EIP]²⁷⁵

Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

Il nous appartient d'effectuer un audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France et d'établir un rapport sur les comptes annuels.

Nous avons réalisé notre mission dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du 1^{er} janvier N à la date d'émission de notre rapport.

Paris, le 15 mai N+1

Signature

13.4 CONTINUITÉ D'EXPLOITATION DÉFINITIVEMENT COMPROMISE – COMPTES ÉTABLIS EN VALEURS LIQUIDATIVES (OBSERVATION)

L'assemblée générale de cette société a décidé de sa liquidation. La continuité d'exploitation est donc définitivement compromise. Le conseil d'administration a établi, de ce fait, les comptes en valeurs liquidatives.

Cette présentation conduit à abandonner la plupart des principes comptables habituels : coûts historiques, permanence des méthodes, etc. En conséquence, l'évaluation en valeurs liquidatives est considérée comme un changement de méthode comptable ; le commissaire aux comptes formule donc une observation dans son rapport.

Exemple de formulation :

Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le 31 décembre N

²⁷⁵ Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

À l'assemblée générale de la société ABC,

Opinion

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

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

Fondement de l'opinion

Référentiel d'audit

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

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

Indépendance

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du 1^{er} janvier N à la date d'émission de notre rapport.

Observation

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur le changement de méthode comptable décrit dans la note X de l'annexe des comptes annuels relatif à la décision de cessation d'activité et de dissolution de votre société, qui a conduit à présenter les comptes annuels en valeurs liquidatives.

Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]²⁷⁶.

Vérifications spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires.

Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-6 du code de commerce.

Rapport sur le gouvernement d'entreprise

Nous attestons de l'existence, dans le rapport du conseil d'administration sur le gouvernement d'entreprise, des informations requises par l'article L.225-37-4 du code de commerce.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E-1-1-1 / Comptes annuels - Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP]²⁷⁷

Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E-1-1-1 / Comptes annuels - Rapport avec certification sans réserve - Entités Non EIP]²⁷⁷

Paris, le 15 mai N+1

Signature

²⁷⁶ Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

- la description du sujet et la référence, si elle est possible, aux informations fournies dans les comptes annuels ;
- un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation.

²⁷⁷ Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

13.5 CONTINUITÉ D'EXPLOITATION DÉFINITIVEMENT COMPROMISE – COMPTES NON ÉTABLIS EN VALEURS LIQUIDATIVES (REFUS POUR DÉSACCORD)

Dans cet exemple, les actionnaires étrangers de la société ont décidé l'arrêt de leur activité en France car les résultats ne sont pas conformes à ce qui était attendu. Ils décident donc de la mise en liquidation de leur filiale française. Toutefois les dirigeants ont décidé de ne pas établir les comptes en valeurs liquidatives. Le commissaire aux comptes n'a pas obtenu les informations nécessaires à la détermination de ces valeurs, il n'est donc pas en mesure de chiffrer l'incidence de la cessation d'activité sur les postes d'actif, les provisions, les coûts de la liquidation, etc.

Conformément au paragraphe 15 de la NEP 570 précitée, « *Lorsque les comptes sont établis dans une perspective de continuité d'exploitation, mais que le commissaire aux comptes estime que l'application par la direction du principe de continuité d'exploitation est inappropriée, il refuse de certifier les comptes.* ».

S'agissant d'un refus de certifier, le commissaire aux comptes doit également en tirer les conséquences en matière de révélation de faits délictueux auprès du procureur de la République.

Exemple de formulation :

Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le 31 décembre N

À l'assemblée générale de la société ABC,

Opinion : refus de certifier

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC, relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

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

Fondement du refus de certifier

Motivation du refus de certifier

Au cours de notre audit, nous avons fait les constatations suivantes qui s'opposent à la certification :

Par une décision en date du 15 mars N+1, l'assemblée générale a décidé la cessation des activités de la société. Par conséquent, l'application des règles et principes comptables français dans un contexte normal de continuité d'exploitation n'apparaît pas appropriée à

la situation de l'entreprise et les comptes annuels auraient dû être établis en valeurs liquidatives.

L'utilisation de valeurs liquidatives aurait une incidence qu'il n'a pas été possible d'évaluer.

Référentiel d'audit

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

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

Indépendance

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du 1^{er} janvier N à la date d'émission de notre rapport.

Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous vous informons que nous ne formulons pas d'appréciation complémentaire au point décrit dans la partie « Fondement du refus de certifier ».

Vérifications spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires

La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires appellent de notre part les mêmes constatations que celles formulées dans la partie « Fondement du refus de certifier ».

(...)

Rapport sur le gouvernement d'entreprise

Nous attestons de l'existence, dans le rapport du conseil d'administration sur le gouvernement d'entreprise, des informations requises par l'article L.225-37-4 du code de commerce.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E3 / Comptes annuels - Rapport avec refus de certifier - Entités Non EIP]²⁷⁸

Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

[Cf. exemple de rapport NI.I / E3 / Comptes annuels - Rapport avec refus de certifier - Entités Non EIP]²⁷⁸

Paris, le 15 mai N+1

Signature

²⁷⁸ Cet exemple est disponible sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

14. ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES À LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS DANS LES RAPPORTS SUR LES COMPTES DES PERSONNES ET ENTITÉS QUI NE SONT PAS D'INTÉRÊT PUBLIC

Préambule

Les exemples de rédaction de justification des appréciations donnés ci-après n'ont pas pour vocation à « uniformiser » la rédaction de la partie du rapport du commissaire aux comptes relative à la justification des appréciations qui, selon les termes de la norme d'exercice professionnel 702 - *Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public*, est élaborée sur la base de son jugement professionnel et au vu des diligences effectuées tout au long de sa mission.

Il ne s'agit que d'exemples et non de solutions applicables en l'état quel que soit le contexte. Ils apportent aux professionnels des outils pratiques qu'il convient d'adapter aux différents cas d'espèce.

Des exemples de rédaction de justification des appréciations sont présentés aux :

- 14.1 au titre des options retenues par la direction dans le choix des méthodes comptables ou dans leurs modalités de mise en œuvre ;
- 14.2 au titre des estimations comptables importantes ;
- 14.3 au titre de la présentation d'ensemble des comptes en cas d'incertitude relative à la continuité d'exploitation non jugée significative par le commissaire aux comptes ;
- 14.4 au titre de la justification des appréciations en cas d'incertitude significative liée à la continuité d'exploitation ;
- 14.5 au titre de la présentation d'ensemble des comptes en cas de changements de méthodes comptables.

Ces exemples proposent une rédaction correspondant à un cas d'espèce donné, préalablement exposé. Ils illustrent différentes situations dans un contexte, selon le cas, de comptes annuels ou de comptes consolidés établis selon le règlement ANC n°2020-01, ou selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne. Ces exemples sont à adapter en fonction de la nature des comptes présentés (comptes annuels ou comptes consolidés), du référentiel comptable utilisé par la société pour l'établissement de ses comptes consolidés²⁷⁹ et du cas particulier concerné.

Comme présenté dans les exemples de rapport sur les comptes, disponibles sur le site de la CNCC dans la partie documentaire intitulée SIDONI, la rédaction proposée est :

- précédée d'une introduction faisant référence aux articles L.823-9 et R.823-7 ;
- suivie d'une phrase précisant que les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le cadre de l'audit des comptes, pris dans leur ensemble, et de la formation de l'opinion exprimée par le commissaire aux comptes dans la partie du rapport relative à l'opinion.

²⁷⁹ Il conviendra d'adapter les exemples proposés en fonction de la présentation des états financiers et de la terminologie retenue par l'entité, par exemple « note de l'annexe », « notes aux comptes consolidés », « notes aux états financiers ».

Des exemples de rédaction sont également proposés aux :

- 14.6 en cas de justification moins développée des appréciations effectuées par le commissaire aux comptes ;
- 14.7 en cas de certification avec réserve ;
- 14.8 en cas de refus de certifier ;
- 14.9 en cas d'impossibilité de certifier.

14.1 OPTIONS RETENUES PAR LA DIRECTION DANS LE CHOIX DES MÉTHODES COMPTABLES OU DANS LEURS MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE

14.11 Comptes annuels

14.11.1 Principes de comptabilisation des frais de développement

A) Exposé de la situation

La société produit et commercialise des produits de haute technologie. Elle engage à ce titre des dépenses de recherche et de développement. Les frais de recherche et de développement sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, à l'exception des frais de développement des projets répondant à l'ensemble des critères prévus à l'article 212-3 du Plan comptable général.

Ces frais de développement sont inscrits à l'actif du bilan dès lors que tous les critères sont satisfaits. Ils sont amortis sur la durée d'utilisation estimée de chaque projet.

B) Exemple de formulation - Justification des appréciations

Au cas d'espèce, la justification des appréciations pourra être rédigée comme suit :

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

La note X « Principes, règles et méthodes comptables » de l'annexe expose les règles et méthodes comptables relatives à la comptabilisation des frais de développement.

Dans le cadre de notre appréciation des principes comptables appliqués par votre société, nous avons examiné les modalités de l'inscription à l'actif des frais de développement ainsi que celles retenues pour leur amortissement et nous nous sommes assurés que la note X de l'annexe fournit une information appropriée.

Ou

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans

la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Comme indiqué dans la note X « Principes, règles et méthodes comptables » de l'annexe, la société comptabilise en immobilisations incorporelles les frais de développement répondant aux critères prévus par les règles et principes comptables français.

Nous avons examiné les prévisions d'activité et de profitabilité [ainsi que les autres éléments] sous-tendant le caractère approprié de cette comptabilisation, les modalités retenues pour l'amortissement des frais de développement ainsi comptabilisés et nous nous sommes assurés que la note X de l'annexe fournit une information appropriée.

14.11.2 Situation complexe liée à un apport partiel d'actif

A) Exposé de la situation

La société contrôlée a été constituée afin de recevoir les branches d'activités de deux sociétés souhaitant se rapprocher. Les apports d'actifs ont été effectués dans les conditions décrites dans l'annexe.

B) Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [le cas échéant : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Comme indiqué dans la note X de l'annexe et conformément au traité d'apport partiel d'actifs du 25 mars N, approuvé par votre assemblée du 28 avril N, votre société a procédé à une augmentation de capital en rémunération des deux apports reçus. Dans le cadre des appréciations auxquelles nous avons procédé, nous avons examiné les opérations intercalaires ayant conduit à la détermination des actifs et passifs définitivement apportés au 30 avril N, comme cela est indiqué dans l'annexe. Les actifs et passifs définitivement apportés font apparaître, pour la première opération, un complément d'apport de Z euros qui, conformément à l'article 2 de la section IV du traité, n'a pas été rémunéré par des titres, et pour l'autre, une insuffisance de X euros matérialisée par une dette envers votre société.

Toujours dans le cadre de notre appréciation de la comptabilisation des opérations d'apport, nous avons été amenés à examiner les opérations ultérieures entre le 1^{er} mai N et la clôture de l'exercice. Les comptes au 31 décembre N, qui vous sont présentés, font

apparaître à l'actif, une créance envers une des sociétés apporteurs de Y euros. Nous avons vérifié que l'évolution de la situation financière de cette société permettrait le règlement de cette créance et la finalisation des apports.

14.12 Comptes consolidés établis selon le règlement ANC n°2020-01 – Principe de reconnaissance du revenu dans un groupe de communication

L'exemple ci-dessous est également applicable à des comptes annuels.

A) Exposé de la situation

Les activités du groupe sont la publicité traditionnelle, les agences spécialisées et services marketing ainsi que les services média. La note X de l'annexe décrit les principes, règles et méthodes comptables concernant le principe de reconnaissance du chiffre d'affaires, adopté par le groupe selon les différents types de produits et de prestations du groupe (contrats à la commission, honoraires, honoraires basés sur la performance, ...).

B) Exemple de formulation - Justification des appréciations

Au cas d'espèce, la justification des appréciations pourra être rédigée comme suit :

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, *[le cas échéant : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,]* nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes consolidés de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes consolidés pris isolément.

La note X « Principes, règles et méthodes comptables » de l'annexe des comptes consolidés expose notamment les règles et méthodes comptables relatives à la reconnaissance du chiffre d'affaires.

Dans le cadre de notre appréciation des règles et principes comptables appliqués par votre groupe, nous avons vérifié le caractère approprié des méthodes comptables visées ci-dessus et des informations fournies dans l'annexe des comptes consolidés et nous nous sommes assurés de leur correcte application.

14.13 Comptes consolidés établis selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne – Absence de norme ou d'interprétation spécifique

Les exemples ci-après présentent des rédactions de justification d'appréciation concernant les méthodes comptables retenues par la direction dans le cas où le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne ne prévoit pas de normes ou d'interprétations spécifiques.

L'absence de normes ou d'interprétations peut conduire à des traitements comptables différents d'une société à l'autre pour une même nature de transaction. Ces derniers pourront, le cas échéant, être confirmés ou remis en cause par les normes ou interprétations attendues, et ce, sans qu'il soit toujours possible d'en déterminer l'échéance.

Il est donc essentiel qu'une information pertinente et exhaustive figure dans les notes aux états financiers. En fonction du caractère significatif du poste concerné, le commissaire aux comptes s'interroge sur la nécessité d'attirer l'attention du lecteur sur cette information. Une justification des appréciations sera généralement attendue sur les thèmes ayant une incidence majeure. Comme évoqué au 7.7, dans certaines circonstances, le commissaire aux comptes pourra apprécier s'il convient de formuler sur ce point un paragraphe d'observation en complément de celui rédigé dans la justification des appréciations.

La formulation de la justification des appréciations pourrait être la suivante :

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes consolidés de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes consolidés pris isolément.

La note X aux états financiers décrit le traitement comptable retenu pour ... [*domaines à préciser*] en l'absence d'une norme ou d'une interprétation spécifique dans le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne sur ce sujet.

Nous nous sommes assurés que le traitement comptable retenu est conforme aux principes énoncés aux paragraphes 10, 11 et 12 de la norme IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* et que la note X aux états financiers donne une information appropriée à cet égard sur les hypothèses, les options, ... retenues par la société.

Ou

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel,

ont été les plus importantes pour l'audit des comptes consolidés de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes consolidés pris isolément.

Nous avons examiné les traitements comptables retenus par la société pour ... *[domaines à préciser]* qui ne font pas l'objet d'une norme ou d'une interprétation spécifique dans le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne et nous nous sommes assurés que la note X aux états financiers donne une information appropriée à cet égard.

Ou

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, *[le cas échéant : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,]* nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes consolidés de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes consolidés pris isolément.

Nous nous sommes assurés que la note X aux états financiers donne une information appropriée sur le traitement comptable retenu par votre société pour ... *[domaines à préciser]* qui ne font pas l'objet d'une norme ou d'une interprétation spécifique dans le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne.

14.2 ESTIMATIONS COMPTABLES IMPORTANTES

Conformément au paragraphe 9 de la NEP 702, le commissaire aux comptes justifie son appréciation sur les estimations comptables importantes retenues par la direction de l'entité contrôlée, notamment celles manquant de données objectives et impliquant, de ce fait, l'exercice du jugement professionnel dans leur appréciation.

Sans que cette liste puisse être considérée comme exhaustive, les provisions pour risques, les résultats à terminaison des contrats à long terme, les dépréciations des titres de participation, les dépréciations des stocks ou des créances, les dépréciations des écarts d'acquisition et des actifs incorporels dont la durée d'utilisation est non limitée, ou les engagements de retraites impliquent généralement un processus d'estimation comptable.

14.21 Comptes annuels

14.21.1 Provisions

A) Exposé de la situation

La société fait face à des litiges prud'homaux et procède à des licenciements. Des provisions ont été constituées pour couvrir les risques liés à ces litiges ainsi que les coûts liés aux licenciements de collaborateurs décidés et annoncés en N et dont les dépenses effectives auront

lieu en N+1. Ces provisions ont été évaluées au cas par cas sur la base des éléments disponibles, fondés en particulier sur l'avis de conseils externes.

B) Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Votre société comptabilise des provisions pour couvrir les risques relatifs aux litiges, tels que décrits dans la note X de l'annexe. Nos travaux ont [notamment] consisté à apprécier les données et les hypothèses sur lesquelles se fondent ces estimations, à revoir [par sondages] les calculs effectués par la société, [à comparer les estimations comptables des périodes précédentes avec les réalisations correspondantes] et à examiner les procédures d'approbation de ces estimations par la direction.

Ou

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Votre société comptabilise des provisions pour couvrir les risques ..., tels que décrits dans la note X de l'annexe.

Sur la base des éléments disponibles à ce jour, notre appréciation des provisions s'est fondée sur l'analyse des processus mis en place par la société pour identifier et évaluer les risques, ainsi que sur l'examen de la situation

Ou

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Votre société comptabilise des provisions pour couvrir les risques..., tels que décrits dans la note X de l'annexe.

S'agissant des risques et litiges, nous avons examiné les procédures en vigueur dans votre société pour leur recensement, leur évaluation et leur traduction comptable dans des conditions satisfaisantes. Nous nous sommes assurés que les [incertitudes éventuelles] ou [litiges] identifié(e)s à l'occasion de la mise en œuvre de ces procédures étaient décrit(e)s de façon appropriée dans la note X de l'annexe.

Ou

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Votre société comptabilise des provisions pour couvrir les risques..., tels que décrits dans la note X de l'annexe.

Nous avons procédé à l'appréciation des approches retenues par la société ..., décrites dans la note X de l'annexe, sur la base des éléments disponibles à ce jour, et mis en œuvre des tests pour vérifier par sondages l'application de ces approches.

Ou

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Votre société comptabilise des provisions pour couvrir les risques..., tels que décrits dans la note X de l'annexe.

Sur la base des éléments disponibles à ce jour, notre appréciation de ces provisions s'est fondée sur :

- une prise de connaissance et des tests de la procédure suivie par la société pour *[identifier les risques concernés et]* procéder à leur estimation, et/ou
- une estimation indépendante comparée avec celle de la société, et/ou
- un examen des événements postérieurs venant corroborer l'estimation, et/ou... .

Les rédactions de justifications des appréciations proposées ci-dessus peuvent être complétées, le cas échéant, par les paragraphes suivants :

Nous avons procédé à l'appréciation du caractère raisonnable de ces estimations.

Ou

Dans le cadre de nos appréciations, nous avons vérifié le caractère raisonnable de ces estimations.

14.21.2 Résultats à terminaison des contrats à long terme

A) Exposé de la situation

La société a une activité de construction de ponts. Les contrats qu'elle conclut répondent aux caractéristiques des contrats à long terme. La société comptabilise ses contrats à long terme selon la méthode à l'avancement. La méthode à l'avancement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement des contrats. Toute perte probable sur un contrat en cours est provisionnée intégralement dès qu'elle est connue.

B) Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, *[le cas échéant : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,]* nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Votre société constate les résultats sur les contrats à long terme selon les modalités décrites dans la note X de l'annexe. Ces résultats sont dépendants des estimations à terminaison réalisées par les chargés d'affaires sous le contrôle de la direction générale.

Sur la base des informations qui nous ont été communiquées, nos travaux ont consisté [notamment] à apprécier les données et les hypothèses sur lesquelles se fondent les évaluations des résultats à terminaison de ces contrats, à revoir les calculs effectués par la société, [à comparer les évaluations des résultats à terminaison des périodes précédentes avec les réalisations correspondantes] et à examiner les procédures d'approbation de ces estimations par la direction générale.

Cette rédaction pourrait être complétée, le cas échéant, des paragraphes suivants :

Nous avons procédé à l'appréciation du caractère raisonnable de ces estimations.

Ou

Dans le cadre de nos appréciations, nous avons vérifié le caractère raisonnable de ces estimations.

Et éventuellement

Comme indiqué dans la note X de l'annexe, ces estimations reposent sur des hypothèses qui ont par nature un caractère incertain, les réalisations étant susceptibles de différer parfois de manière significative des données prévisionnelles utilisées.

14.21.3 Dépréciation des titres de participation

A) Exposé de la situation

L'activité de la société est exclusivement financière et foncière. Les titres de participation sont comptabilisés au coût d'acquisition. Une dépréciation est constatée si cette valeur est supérieure à leur valeur d'utilité.

B) Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Les titres de participation, dont le montant net figurant au bilan au 31 décembre XX s'établit à XX euros, sont évalués à leur coût d'acquisition et dépréciés pour être ramenés à leur valeur d'utilité selon les modalités décrites dans la note X de l'annexe.

Sur la base des informations qui nous ont été communiquées, nos travaux ont consisté à apprécier les données sur lesquelles se fondent ces valeurs d'utilité, notamment à revoir l'actualisation des perspectives de rentabilité des activités concernées et de réalisation des objectifs, et à contrôler la cohérence des hypothèses retenues avec les données prévisionnelles issues des plans stratégiques établis par chacune de ces activités sous le contrôle de la direction générale.

Ou

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel,

ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Les titres de participation, dont le montant net figurant au bilan au 31 décembre XX s'établit à XX euros, sont évalués à leur coût d'acquisition et dépréciés pour être ramenés à leur valeur d'utilité selon les modalités décrites dans la note X de l'annexe.

Nos travaux ont consisté à apprécier les données et les hypothèses sur lesquelles se fondent ces estimations, en particulier les prévisions de flux de trésorerie établies par les directions opérationnelles de la société, à revoir les calculs effectués par la société, [à comparer les estimations comptables des périodes précédentes avec les réalisations correspondantes] et à examiner la procédure d'approbation de ces estimations par la direction.

Cette rédaction pourrait être complétée, le cas échéant, des paragraphes suivants :

Nous avons procédé à l'appréciation du caractère raisonnable de ces estimations.

Ou

Dans le cadre de nos appréciations, nous avons vérifié le caractère raisonnable de ces estimations.

Et éventuellement

Comme indiqué dans la note X de l'annexe, ces estimations reposent sur des hypothèses qui ont par nature un caractère incertain, les réalisations étant susceptibles de différer parfois de manière significative des données prévisionnelles utilisées.

14.21.4 Dépréciation des stocks

A) Exposé de la situation

La société exerce son activité sur un marché de grande consommation dont la spécificité est le prêt-à-porter féminin. Dans cette activité, les stocks sont sensibles aux aléas climatiques et aux effets de mode. Ils sont comptabilisés au coût d'acquisition et évalués selon la méthode du coût moyen pondéré. Une dépréciation est comptabilisée lorsque la valeur nette comptable est supérieure à la valeur actuelle des stocks. Les dépréciations sont déterminées sur les stocks résiduels après la période des soldes en fonction de coefficients qui sont le reflet des observations sur l'écoulement des stocks et en fonction de leur valeur vénale.

B) Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [le cas échéant : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel,

ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

La société comptabilise des dépréciations de ses stocks selon les modalités décrites dans la note X de l'annexe.

Nous avons procédé à l'appréciation de l'approche retenue par la société ..., décrite dans la note X de l'annexe, sur la base des éléments disponibles à ce jour, et mis en œuvre des tests pour vérifier par sondage l'application de cette approche.

Cette rédaction pourrait être complétée, le cas échéant, des paragraphes suivants :

Nous avons procédé à l'appréciation du caractère raisonnable de ces estimations.

Ou

Dans le cadre de nos appréciations, nous avons vérifié le caractère raisonnable de ces estimations.

14.21.5 Dépréciation des créances clients

A) Exposé de la situation

La société produit et distribue des produits pharmaceutiques. Les créances clients sont comptabilisées à leur valeur nominale. Une dépréciation est constituée lorsque leur valeur d'inventaire, basée sur la probabilité de leur recouvrement, est inférieure à leur valeur comptable.

B) Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, *[le cas échéant : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,]* nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

La société comptabilise des dépréciations de ses créances clients selon les modalités décrites dans la note X de l'annexe.

Nous avons procédé à l'appréciation de l'approche retenue par la société ..., décrite dans la note X de l'annexe, sur la base des éléments disponibles à ce jour, et mis en œuvre des tests pour vérifier par sondage l'application de cette approche.

Cette rédaction pourrait être complétée, le cas échéant, des paragraphes suivants :

Nous avons procédé à l'appréciation du caractère raisonnable de ces estimations.

Ou

Dans le cadre de nos appréciations, nous avons vérifié le caractère raisonnable de ces estimations.

14.22 Comptes consolidés établis selon le règlement ANC n°2020-01

Des exemples complémentaires concernant les thèmes susceptibles d'être mentionnés fréquemment dans le contexte des comptes consolidés établis selon le règlement ANC n°2020-01 sont présentés ci-après.

14.22.1 Dépréciation des écarts d'acquisition

A) Exposé de la situation

Le groupe mène une politique de croissance externe intense et, de ce fait, les écarts d'acquisition constituent une part significative du bilan consolidé. Ces derniers font l'objet du traitement suivant :

- Amortissement

Les écarts d'acquisition dont la durée d'utilisation est limitée sont amortis sur des durées généralement comprises entre XX et YY années ; la durée est déterminée en fonction du pays et de l'activité dans lesquels l'investissement a été réalisé, des hypothèses retenues ainsi que des objectifs fixés et documentés lors de l'acquisition.

- Perte de valeur - dépréciation

La valeur des écarts d'acquisition dont la durée d'utilisation est limitée est testée dès qu'un indice de perte de valeur est identifié. Le test consiste à comparer la valeur nette comptable des écarts d'acquisition avec leur valeur actuelle. La valeur actuelle est déterminée de la manière suivante... (à préciser). Lorsque la valeur actuelle de l'écart d'acquisition est inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur actuelle par la comptabilisation d'une dépréciation.

B) Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [le cas échéant : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes consolidés de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant.

Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes consolidés pris isolément.

Les écarts d'acquisition, dont le montant net figurant au bilan au 31 décembre N s'établit à XXX euros, ont fait l'objet de tests de dépréciation selon les modalités décrites dans la note X de l'annexe des comptes consolidés.

Nous avons examiné les modalités de mise en œuvre de ces tests ainsi que les prévisions de flux de trésorerie [à adapter en fonction de la méthode retenue] et hypothèses utilisées [ou la cohérence d'ensemble des hypothèses utilisées], [revu les calculs conduisant aux montants de la dépréciation comptabilisée] et nous avons vérifié que la note X de l'annexe des comptes consolidés donne une information appropriée.

Cette rédaction pourrait être complétée, le cas échéant, des paragraphes suivants :

Nous avons procédé à l'appréciation du caractère raisonnable de ces estimations.

Ou

Dans le cadre de nos appréciations, nous avons vérifié le caractère raisonnable de ces estimations.

Et éventuellement

Comme indiqué dans la note X de l'annexe, ces estimations reposent sur des hypothèses qui ont par nature un caractère incertain, les réalisations étant susceptibles de différer parfois de manière significative des données prévisionnelles utilisées.

14.22.2 Engagements de retraite (en cas d'application de la méthode de référence)

A) Exposé de la situation

Le groupe a opté pour la méthode de référence consistant à comptabiliser les engagements de retraite envers ses salariés conformément à la recommandation de l'ANC²⁸⁰. Les engagements de retraite ont été comptabilisés à partir de l'exercice 2013 sur la base d'une évaluation actuarielle réalisée par des actuaires externes en application de la recommandation de l'ANC.

B) Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [le cas échéant : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes consolidés de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant.

²⁸⁰ Recommandation n°2013-02 du 7 novembre 2013 relative aux règles de comptabilisation et d'évaluation des engagements de retraite et avantages similaires.

Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes consolidés pris isolément.

La note X de l'annexe précise les modalités d'évaluation des engagements de retraite et avantages similaires [ou les avantages du personnel postérieurs à l'emploi et/ou les autres avantages à long terme]. Ces engagements ont fait l'objet d'une évaluation par des actuaires [externes].

Nos travaux ont consisté à examiner les données utilisées, à apprécier les hypothèses retenues, [à revoir les calculs effectués] et à vérifier que la note X de l'annexe des comptes consolidés fournit une information appropriée.

Cette rédaction pourrait être complétée, le cas échéant, des paragraphes suivants :

Nous avons procédé à l'appréciation du caractère raisonnable de ces estimations.

Ou

Dans le cadre de nos appréciations, nous avons vérifié le caractère raisonnable de ces estimations.

14.23 Comptes consolidés établis selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne

A) Exposé de la situation

Le groupe mène une politique de croissance externe intense et, de ce fait, les goodwill constituent une part significative du bilan consolidé. Les goodwill font l'objet de tests de dépréciation à chaque clôture conformément à IAS 36 *Dépréciation d'actifs*.

B) Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [le cas échéant : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes consolidés de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes consolidés pris isolément.

Les goodwill, dont le montant figurant au bilan au 31 décembre XX s'établit à XX millions d'euros, ont fait l'objet de tests de dépréciation selon les modalités décrites dans la note X aux états financiers. Nous avons examiné les modalités de mise en œuvre de ces tests fondés sur [à préciser], et contrôlé la cohérence des hypothèses retenues avec les données prévisionnelles issues des plans stratégiques établis pour chacune des activités ou divisions sous le contrôle de la direction du Groupe et nous avons vérifié que la note X aux états financiers donne une information appropriée.

Ou

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes consolidés de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes consolidés pris isolément.

La société procède systématiquement, à chaque clôture, à des tests de dépréciation des goodwill, selon les modalités décrites dans la note X aux états financiers. Nous avons examiné les modalités de mise en œuvre de ces tests de dépréciation ainsi que les prévisions de flux de trésorerie et hypothèses utilisées et nous avons vérifié que la note X aux états financiers donne une information appropriée.

Cette rédaction pourrait être complétée, le cas échéant, des paragraphes suivants :

Nous avons procédé à l'appréciation du caractère raisonnable de ces estimations.

Ou

Dans le cadre de nos appréciations, nous avons vérifié le caractère raisonnable de ces estimations.

Et éventuellement

Comme indiqué dans la note X aux états financiers, ces estimations reposent sur des hypothèses qui ont par nature un caractère incertain, leur réalisation étant susceptible de différer parfois de manière significative des données prévisionnelles.

14.3 PRÉSENTATION D'ENSEMBLE DES COMPTES ANNUELS ET CONSOLIDÉS EN CAS D'INCERTITUDE RELATIVE À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION NON JUGÉE SIGNIFICATIVE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Conformément au paragraphe 8 de la NEP 702, le commissaire aux comptes apprécie la présentation d'ensemble des comptes, qu'il s'agisse du contenu de l'annexe ou de la présentation des comptes, notamment lorsqu'il existe une incertitude relative à la continuité d'exploitation.

Dans le cas où il existe une incertitude sur la continuité d'exploitation de la société, mais que pour autant le commissaire aux comptes ne considère pas que l'incertitude est significative, et dans la mesure où l'annexe fournit une information pertinente et, que les possibilités de poursuite de l'activité ne sont pas affectées par de multiples incertitudes et ne sont pas définitivement compromises, le commissaire aux comptes peut justifier de ses appréciations. Auquel cas, le rapport ne comporte pas de partie : « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation » et le commissaire aux comptes ne formule pas d'observation au titre de cette incertitude (cf. 7.7).

Lorsqu'il justifie de ses appréciations, il veille alors à ne pas apporter une assurance spécifique sur les perspectives de dénouement de cette incertitude.

A) Exposé de la situation

La situation de trésorerie de la société Y est devenue préoccupante à la fin de l'exercice N. La revue des budgets de trésorerie pour l'exercice à venir met en évidence des tensions de trésorerie sur le premier semestre de l'année N+1.

L'hypothèse de continuité d'exploitation a été retenue pour l'établissement des comptes annuels établis selon les règles et principes comptables français, sur la base des éléments exposés ci-après :

- la société a prévu de procéder à une opération de capitalisation d'un montant maximal de XX euros dans le but de financer ses projets de développement et son plan de relance sur N+1 ;
- ce plan de relance fait apparaître un besoin de financement d'environ XX euros ;
- sans ce financement, la société ne pourra pas faire face à l'augmentation de son besoin financier, induit par l'augmentation de l'activité et le financement de ses pertes.

Dans le cadre du plan de relance, le maintien du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des comptes annuels dépend de la réalisation de l'opération de capitalisation envisagée au cours du 1^{er} semestre N+1, du maintien du niveau des charges d'exploitation et de l'atteinte des objectifs de croissance fixés à l'équipe commerciale.

La direction estime que ces éléments aboutiront favorablement et a donc conclu qu'il était, dans ce contexte, approprié d'appliquer le principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des comptes annuels. En cas d'échec de l'augmentation de capital, la société ne pourra pas envisager une remontée de son niveau d'activité et sera obligée de réduire drastiquement ses coûts de fonctionnement. La réduction des coûts de fonctionnement et la mise en place de mesures alternatives, telles que la cession d'actifs et la réduction des effectifs, permettraient à la société de poursuivre son activité en N+1.

B) Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes consolidés de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes consolidés pris isolément.

La note « Principes, règles et méthodes comptables » de l'annexe fait état des incertitudes pesant sur la continuité d'exploitation.

Nous avons été conduits à examiner les dispositions envisagées à cet égard.

Dans le cadre de notre appréciation des principes comptables appliqués par votre société, nous avons examiné la situation de votre société au regard de l'incertitude pesant sur la continuité d'exploitation de votre société, et avons apprécié l'information donnée en annexe à ce titre.

14.4 JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS EN CAS D'INCERTITUDE SIGNIFICATIVE LIÉE À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Conformément au paragraphe 17 de la NEP 702, « *Lorsque le commissaire aux comptes inclut dans son rapport une partie distincte relative à des incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, il ne décrit pas ces incertitudes dans la partie relative à la justification des appréciations. Dans celle-ci, il renvoie à la partie du rapport relative à ces incertitudes.* »

A) Exposé de la situation

Voir l'exposé de la situation dans l'exemple de rédaction de la partie du rapport intitulée « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation », fourni au 13.1.

B) Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

[Formulation de chacune des autres appréciations conformément au paragraphe 13 de la NEP 702].

14.5 PRÉSENTATION D'ENSEMBLE DES COMPTES ANNUELS ET CONSOLIDÉS EN CAS DE CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES

Dans le cadre d'un changement de méthode comptable dans les comptes annuels ou dans les comptes consolidés, si le commissaire aux comptes estime que sa traduction comptable, y compris les informations fournies en annexe, est appropriée, il formule dans son rapport, dans une partie distincte avant la justification des appréciations, une observation pour attirer l'attention de l'utilisateur des comptes sur l'information fournie (cf. 6.81.2 en ce qui concerne le caractère systématique de l'observation). La nécessité de formuler une observation au titre d'un changement de méthode comptable est rappelée dans les NEP 700 et 730²⁸¹.

Le commissaire aux comptes peut juger utile, notamment si l'incidence du changement de méthode est particulièrement significative, de justifier de ses appréciations sur ce point.

²⁸¹ § 7 NEP 700 et § 9 NEP 730.

14.51 Comptes annuels

14.51.1 *Changement volontaire de méthode comptable – Engagements de retraite et avantages similaires*

A) Exposé de la situation

La société X a décidé de provisionner pour la première fois, dans les comptes annuels de l'exercice N, les indemnités de départ en retraite de ses salariés. Ce changement conduit à une meilleure information dans le cadre d'une méthode de référence.

B) Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Comme mentionné ci-avant, la note X de l'annexe expose le changement de méthode comptable survenu au cours de l'exercice relatif à la comptabilisation des engagements de retraite.

Dans le cadre de notre appréciation des principes comptables appliqués par votre société, nous nous sommes assurés du bien-fondé de ce changement et de la présentation qui en est faite.

14.51.2 *Changement de méthodes comptables faisant suite à un changement de réglementation comptable*

A) Exposé de la situation

La société a appliqué pour la première fois une nouvelle réglementation comptable applicable aux comptes annuels afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier XX.

B) Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Comme mentionné ci-avant, la note X de l'annexe expose le changement de méthode comptable résultant de l'application de la nouvelle réglementation comptable relative à [à préciser].

Dans le cadre de notre appréciation des règles et principes comptables appliqués par votre société, nous avons vérifié la correcte application du changement de réglementation comptable et de la présentation qui en est faite.

14.52 Comptes consolidés établis selon le règlement ANC n°2020-01

Les exemples de rédaction exposés ci-dessus peuvent être adaptés au contexte des comptes consolidés préparés selon le règlement ANC n°2020-01.

14.6 JUSTIFICATION MOINS DÉVELOPPÉE DES APPRÉCIATIONS EFFECTUÉES PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Conformément au paragraphe 15 de la NEP 702 et au paragraphe 15 de la NEP 910, la partie du rapport du commissaire aux comptes relative à la justification des appréciations peut éventuellement être formulée de manière moins développée.

En pratique, l'utilisation par le commissaire aux comptes de ce type de formulation reste limitée aux cas exposés dans ces normes (cf. 7.62.2).

Dans l'exemple ci-dessous, la formulation moins développée des appréciations conduit à modifier le paragraphe d'introduction de la partie du rapport relative à la justification des appréciations :

Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous vous informons que les appréciations les plus importantes auxquelles nous avons procédé, selon notre jugement professionnel, ont porté sur le caractère approprié des principes comptables appliqués [*le cas échéant* : et sur le caractère raisonnable des estimations significatives retenues et sur la présentation d'ensemble des comptes] [, notamment pour ce qui concerne :
[indiquer les éléments concernés]]²⁸².

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels [consolidés] pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels [consolidés] pris isolément.

²⁸² Les mots soulignés dépendent du jugement professionnel du commissaire aux comptes ainsi que des circonstances propres au dossier considéré.

14.7 EXEMPLE DE RÉDACTION EN CAS DE CERTIFICATION AVEC RÉSERVE

La justification des appréciations en cas de certification avec réserve conduit à modifier le paragraphe d'introduction de la partie du rapport relative à la justification des appréciations.

14.71 Cas où d'autres points que ceux ayant conduit le commissaire aux comptes à émettre une réserve sont de nature à faire l'objet d'une justification

Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, autre le(s) point(s) décrit(s) dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve » [le cas échéant : et dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »], nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702]²⁸³.

14.72 Cas où les autres appréciations n'appellent pas de justification développée

Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, autre le(s) point(s) décrit(s) dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve » [le cas échéant : et dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »], nous vous informons que les appréciations les plus importantes auxquelles nous avons procédé, selon notre jugement professionnel, ont porté sur le caractère approprié des principes comptables appliqués [le cas échéant : , sur le caractère raisonnable des estimations significatives retenues et sur la présentation d'ensemble des comptes] [, notamment pour ce qui concerne :

[indiquer les éléments concernés]]²⁸⁴.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels [consolidés] pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée

²⁸³ Conformément au paragraphe 13 de la NEP 702, cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation :

- la description du sujet et la référence, si elle est possible, aux informations fournies dans les comptes annuels ;
- un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation.

²⁸⁴ Les mots soulignés dépendent du jugement professionnel du commissaire aux comptes ainsi que des circonstances propres au dossier considéré.

ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels [consolidés] pris isolément.

14.8 EXEMPLE DE RÉDACTION EN CAS DE REFUS DE CERTIFIER²⁸⁵

Est présenté ci-après un exemple de rédaction de la partie du rapport relative à la justification des appréciations dans le cas d'un refus de certifier.

Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous vous informons que nous ne formulons pas d'appréciation complémentaire au(x) point(s) décrit(s) dans la partie « Fondement du refus de certifier » [le cas échéant : et dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »].²⁸⁶

14.9 EXEMPLE DE RÉDACTION EN CAS D'IMPOSSIBILITÉ DE CERTIFIER

Est présenté ci-après un exemple de rédaction de la partie du rapport relative à la justification des appréciations dans le cas d'une impossibilité de certifier.

Exemple de formulation - Justification des appréciations

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous vous informons que nous ne formulons pas d'appréciation complémentaire²⁸⁷ au(x) point(s) décrit(s) dans la partie « Fondement de l'impossibilité de certifier » [le cas échéant : et dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »].

²⁸⁵ Se référer également au 7.92 de la note d'information.

²⁸⁶ En cas de refus de certifier, le commissaire aux comptes peut, le cas échéant, expliciter ses appréciations sur d'autres éléments que ceux ayant motivé le refus (paragraphe 18 de la NEP 702).

Exemple de formulation : « En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, outre le(s) point(s) décrit(s) dans la partie « Fondement du refus de certifier » [le cas échéant : et dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »], nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice. ».

²⁸⁷ En cas d'impossibilité de certifier, le commissaire aux comptes n'explicite pas ses appréciations sur d'autres éléments que ceux ayant motivé l'impossibilité de certifier (paragraphe 19 de la NEP 702).

15. ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES À LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS DANS LES RAPPORTS SUR LES COMPTES DES ENTITÉS D'INTÉRÊT PUBLIC

Des illustrations de formulations relatives à la justification des appréciations dans les rapports sur les comptes des entités d'intérêt public ont fait l'objet d'un communiqué de la CNCC le 21 septembre 2017 et sont disponibles sur le site internet de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

Ces illustrations n'ont pas pour vocation de standardiser la partie du rapport de certification consacrée à la justification des appréciations, que le commissaire aux comptes élabore sur la base de son jugement professionnel et des spécificités de son audit de l'entité pour l'exercice considéré.

Il ne s'agit que d'illustrations, correspondant à un cas d'espèce donné, et non de rédactions applicables en l'état quel que soit le contexte. Les exemples de rédaction présentés sont volontairement différents pour illustrer à la fois :

- la diversité des présentations possibles (tableau, diagramme, rédaction « au kilomètre », ...);
- et les spécificités de la situation décrite, dans des termes adaptés aux circonstances de l'entité.

16. ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS RELATIVES AUX RESPONSABILITÉS

16.1 ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS CONCERNANT LES RESPONSABILITÉS DES ORGANES MENTIONNÉS À L'ARTICLE L.823-16 DU CODE DE COMMERCE, RELATIVES AUX COMPTES

16.11 Dans les rapports sur les comptes des personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public²⁸⁸

16.11.1 Comptes annuels

La formulation préconisée par la CNCC pour la rédaction de cette partie du rapport est la suivante :

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

Il appartient à la direction d'établir des comptes annuels présentant une image fidèle conformément aux règles et principes comptables français ainsi que de mettre en place le contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société²⁸⁹ à poursuivre son exploitation, de présenter dans ces comptes, le cas échéant, les informations nécessaires relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer la convention comptable de continuité d'exploitation, sauf s'il est prévu de liquider la société²⁸⁹ ou de cesser son activité.

Les comptes annuels ont été arrêtés par ... [*organe compétent, par exemple : le conseil d'administration*].

16.11.2 Comptes consolidés

La formulation préconisée par la CNCC pour la rédaction de cette partie du rapport est la suivante :

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes consolidés

Il appartient à la direction d'établir des comptes consolidés présentant une image fidèle conformément aux règles et principes comptables français²⁹⁰ ainsi que de mettre en place le contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement de comptes consolidés ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

²⁸⁸ Pour les sociétés de financement Non EIP tenues de se doter d'un comité spécialisé visé à l'article L.823-19 ou disposant d'un autre organe exerçant les missions du comité spécialisé, les mentions relatives à ce comité, qui figurent dans les exemples de rapport EIP, sont requises (se référer au § 1.24a)).

²⁸⁹ À modifier selon la nature de l'entité : association, FCP, ...

²⁹⁰ Ou à d'autres règles et principes comptables applicables en France, tels que « au référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne ».

Lors de l'établissement des comptes consolidés, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société²⁹¹ à poursuivre son exploitation, de présenter dans ces comptes, le cas échéant, les informations nécessaires relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer la convention comptable de continuité d'exploitation, sauf s'il est prévu de liquider la société²⁹¹ ou de cesser son activité.

Les comptes consolidés ont été arrêtés par ... [*organe compétent, par exemple : le conseil d'administration*].

16.12 Dans les rapports sur les comptes des entités d'intérêt public (sociétés) et des sociétés de financement²⁹²

16.12.1 Comptes annuels

La formulation préconisée par la CNCC pour la rédaction de cette partie du rapport est la suivante :

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes annuels

Il appartient à la direction d'établir des comptes annuels présentant une image fidèle conformément aux règles et principes comptables français ainsi que de mettre en place le contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de présenter dans ces comptes, le cas échéant, les informations nécessaires relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer la convention comptable de continuité d'exploitation, sauf s'il est prévu de liquider la société ou de cesser son activité.

²⁹³Il incombe au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]²⁹⁴ de suivre le processus d'élaboration de l'information financière et de suivre l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, ainsi que le cas échéant de l'audit interne, en ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

²⁹¹ À modifier selon la nature de l'entité : association, FCP, ...

²⁹² Pour les sociétés de financement EIP non tenues de se doter d'un comité spécialisé visé à l'article L.823-19 ou disposant d'un autre organe exerçant les missions du comité spécialisé, se référer au § 1.24a).

²⁹³ Lorsque l'EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit parce qu'elle bénéficie de l'exemption prévue par le 5° de l'article L.823-20 (existence d'un comité d'audit au niveau de l'EIP contrôlante), cette phrase est supprimée.

²⁹⁴ Lorsque l'EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit parce qu'elle bénéficie de l'exemption prévue par le 4° de l'article L.823-20, le rapport (au comité d'audit) prévu par l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 et l'article L.823-16 est adressé à l'organe constitué en interne à l'entité et exerçant les missions du comité spécialisé, qui peut être l'organe chargé de l'administration ou l'organe de surveillance. Il convient donc d'adapter la désignation de l'organe, le cas échéant : « conseil d'administration exerçant les missions du comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce » ou « conseil de surveillance exerçant les missions du comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce », selon le cas.

Les comptes annuels ont été arrêtés par ... [*organe compétent, par exemple : le conseil d'administration*].

16.12.2 Comptes consolidés

La formulation préconisée par la CNCC pour la rédaction de cette partie du rapport est la suivante :

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes consolidés

Il appartient à la direction d'établir des comptes consolidés présentant une image fidèle conformément au référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne ainsi que de mettre en place le contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement de comptes consolidés ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes consolidés, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de présenter dans ces comptes, le cas échéant, les informations nécessaires relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer la convention comptable de continuité d'exploitation, sauf s'il est prévu de liquider la société ou de cesser son activité.

²⁹⁵Il incombe au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]²⁹⁶ de suivre le processus d'élaboration de l'information financière et de suivre l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, ainsi que le cas échéant de l'audit interne, en ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Les comptes consolidés ont été arrêtés par ... [*organe compétent, par exemple : le conseil d'administration*].

²⁹⁵ Lorsque l'EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit parce qu'elle bénéficie de l'exemption prévue par le 5° de l'article L.823-20 (existence d'un comité d'audit au niveau de l'EIP contrôlante), cette phrase est supprimée.

²⁹⁶ Lorsque l'EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit parce qu'elle bénéficie de l'exemption prévue par le 4° de l'article L.823-20, le rapport (au comité d'audit) prévu par l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 et l'article L.823-16 est adressé à l'organe constitué en interne à l'entité et exerçant les missions du comité spécialisé, qui peut être l'organe chargé de l'administration ou l'organe de surveillance. Il convient donc d'adapter la désignation de l'organe, le cas échéant : « conseil d'administration exerçant les missions du comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce » ou « conseil de surveillance exerçant les missions du comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce », selon le cas.

16.2 ILLUSTRATIONS DE FORMULATIONS CONCERNANT LES RESPONSABILITÉS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES RELATIVES À L'AUDIT DES COMPTES

16.21 Dans les rapports sur les comptes des personnes et entités qui ne sont pas d'intérêt public²⁹⁷

16.21.1 Comptes annuels

La formulation préconisée par la CNCC pour la rédaction de cette partie du rapport est la suivante :

A) En cas de certification, de réserve ou de refus de certifier

Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

Il nous appartient d'établir un rapport sur les comptes annuels. Notre objectif est d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, sans toutefois garantir qu'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel permet de systématiquement détecter toute anomalie significative. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes prennent en se fondant sur ceux-ci.

Comme précisé par l'article L.823-10-1 du code de commerce, notre mission de certification des comptes ne consiste pas à garantir la viabilité ou la qualité de la gestion de votre société²⁹⁸.

²⁹⁹Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel tout au long de cet audit. En outre :

- il identifie et évalue les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définit et met en œuvre des procédures d'audit face à ces risques, et recueille des éléments qu'il estime suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer

²⁹⁷ Pour les sociétés de financement Non EIP tenues de se doter d'un comité spécialisé visé à l'article L.823-19 ou disposant d'un autre organe exerçant les missions du comité spécialisé, les mentions relatives à ce comité, qui figurent dans les exemples de rapport EIP, sont requises (se référer au § 1.24a)).

²⁹⁸ À modifier selon la nature de l'entité : association, FCP, ...

²⁹⁹ La description détaillée des responsabilités du commissaire aux comptes, surlignée dans cet exemple, peut aussi figurer en annexe du rapport. Dans ce cas, il convient de :

- substituer à cette description détaillée la phrase suivante : « Une description plus détaillée de nos responsabilités de commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels figure dans l'annexe du présent rapport et en fait partie intégrante. » et ;
- insérer une annexe au rapport intitulée « Description détaillée des responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes » reprenant cette partie grisée.

la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;

- il prend connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne ;
- il apprécie le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, ainsi que les informations les concernant fournies dans les comptes annuels ;
- il apprécie le caractère approprié de l'application par la direction de la convention comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments collectés, l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la capacité de la société³⁰⁰ à poursuivre son exploitation. Cette appréciation s'appuie sur les éléments collectés jusqu'à la date de son rapport, étant toutefois rappelé que des circonstances ou événements ultérieurs pourraient mettre en cause la continuité d'exploitation. S'il conclut à l'existence d'une incertitude significative, il attire l'attention des lecteurs de son rapport sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas fournies ou ne sont pas pertinentes, il formule une certification avec réserve ou un refus de certifier ;
- il apprécie la présentation d'ensemble des comptes annuels et évalue si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents de manière à en donner une image fidèle.

B) En cas d'impossibilité de certifier

Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

Il nous appartient d'effectuer un audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France et d'établir un rapport sur les comptes annuels.

Nous avons réalisé notre mission dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du ... *[date du début de l'exercice]* à la date d'émission de notre rapport.

16.21.2 Comptes consolidés

La formulation préconisée par la CNCC pour la rédaction de cette partie du rapport est la suivante :

A) En cas de certification, de réserve ou de refus de certifier

Responsabilités des commissaires aux comptes relatives à l'audit des comptes consolidés

³⁰⁰ À modifier selon la nature de l'entité : association, FCP, ...

Il nous appartient d'établir un rapport sur les comptes consolidés. Notre objectif est d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes consolidés pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, sans toutefois garantir qu'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel permet de systématiquement détecter toute anomalie significative. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes prennent en se fondant sur ceux-ci.

Comme précisé par l'article L.823-10-1 du code de commerce, notre mission de certification des comptes ne consiste pas à garantir la viabilité ou la qualité de la gestion de votre société³⁰¹.

³⁰²Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel tout au long de cet audit. En outre :

- il identifie et évalue les risques que les comptes consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définit et met en œuvre des procédures d'audit face à ces risques, et recueille des éléments qu'il estime suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- il prend connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne ;
- il apprécie le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, ainsi que les informations les concernant fournies dans les comptes consolidés ;
- il apprécie le caractère approprié de l'application par la direction de la convention comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments collectés, l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la capacité de la société³⁰¹ à poursuivre son exploitation. Cette appréciation s'appuie sur les éléments collectés jusqu'à la date de son rapport, étant toutefois rappelé que des circonstances ou événements ultérieurs pourraient mettre en cause la continuité d'exploitation. S'il conclut à l'existence d'une incertitude significative, il attire l'attention des lecteurs de son rapport sur les

³⁰¹ À modifier selon la nature de l'entité : association, FCP, ...

³⁰² La description détaillée des responsabilités du commissaire aux comptes, surlignée dans cet exemple, peut aussi figurer en annexe du rapport. Dans ce cas, il convient de :

- substituer à cette description détaillée la phrase suivante : « Une description plus détaillée de nos responsabilités de commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes consolidés figure dans l'annexe du présent rapport et en fait partie intégrante. » et ;
- insérer une annexe au rapport intitulée « Description détaillée des responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes » reprenant cette partie grisée.

informations fournies dans les comptes consolidés au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas fournies ou ne sont pas pertinentes, il formule une certification avec réserve ou un refus de certifier ;

- il apprécie la présentation d'ensemble des comptes consolidés et évalue si les comptes consolidés reflètent les opérations et événements sous-jacents de manière à en donner une image fidèle ;
- concernant l'information financière des personnes ou entités comprises dans le périmètre de consolidation, il collecte des éléments qu'il estime suffisants et appropriés pour exprimer une opinion sur les comptes consolidés. Il est responsable de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit des comptes consolidés ainsi que de l'opinion exprimée sur ces comptes.

B) En cas d'impossibilité de certifier

Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes consolidés

Il nous appartient d'effectuer un audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France et d'établir un rapport sur les comptes consolidés.

Nous avons réalisé notre mission dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, sur la période du ... *[date du début de l'exercice]* à la date d'émission de notre rapport.

16.22 Dans les rapports sur les comptes des entités d'intérêt public (sociétés)³⁰³

16.22.1 Comptes annuels

La formulation préconisée par la CNCC pour la rédaction de cette partie du rapport est la suivante :

A) En cas de certification, de réserve ou de refus de certifier

Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

Objectif et démarche d'audit

Il nous appartient d'établir un rapport sur les comptes annuels. Notre objectif est d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, sans toutefois garantir qu'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel permet de systématiquement détecter toute anomalie significative. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce

³⁰³ Pour les sociétés de financement EIP non tenues de se doter d'un comité spécialisé visé à l'article L.823-19 ou disposant d'un autre organe exerçant les missions du comité spécialisé, se référer au § 1.24a).

qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes prennent en se fondant sur ceux-ci.

Comme précisé par l'article L.823-10-1 du code de commerce, notre mission de certification des comptes ne consiste pas à garantir la viabilité ou la qualité de la gestion de votre société.

³⁰⁴Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel tout au long de cet audit. En outre :

- il identifie et évalue les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définit et met en œuvre des procédures d'audit face à ces risques, et recueille des éléments qu'il estime suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- il prend connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne ;
- il apprécie le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, ainsi que les informations les concernant fournies dans les comptes annuels ;
- il apprécie le caractère approprié de l'application par la direction de la convention comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments collectés, l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Cette appréciation s'appuie sur les éléments collectés jusqu'à la date de son rapport, étant toutefois rappelé que des circonstances ou événements ultérieurs pourraient mettre en cause la continuité d'exploitation. S'il conclut à l'existence d'une incertitude significative, il attire l'attention des lecteurs de son rapport sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas fournies ou ne sont pas pertinentes, il formule une certification avec réserve ou un refus de certifier ;
- il apprécie la présentation d'ensemble des comptes annuels et évalue si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents de manière à en donner une image fidèle.

³⁰⁴ La description détaillée des responsabilités du commissaire aux comptes, surlignée dans cet exemple, peut aussi figurer en annexe du rapport. Dans ce cas, il convient de :

- substituer à cette description détaillée la phrase suivante : « Une description plus détaillée de nos responsabilités de commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels figure dans l'annexe du présent rapport et en fait partie intégrante. » et ;
- insérer une annexe au rapport intitulée « Description détaillée des responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes » reprenant cette partie grisée.

³⁰⁵ **Rapport au comité d'audit** *[ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]*³⁰⁶

Nous remettons au comité d'audit *[ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]*³⁰⁶ un rapport qui présente notamment l'étendue des travaux d'audit et le programme de travail mis en œuvre, ainsi que les conclusions découlant de nos travaux. Nous portons également à sa connaissance, le cas échéant, les faiblesses significatives du contrôle interne que nous avons identifiées pour ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Parmi les éléments communiqués dans le rapport au comité d'audit *[ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]*³⁰⁶ figurent les risques d'anomalies significatives, que nous jugeons avoir été les plus importants pour l'audit des comptes annuels de l'exercice et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit, qu'il nous appartient de décrire dans le présent rapport.

Nous fournissons également au comité d'audit *[ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]*³⁰⁶ la déclaration prévue par l'article 6 du règlement (UE) n° 537/2014 confirmant notre indépendance, au sens des règles applicables en France telles qu'elles sont fixées notamment par les articles L.822-10 à L.822-14 du code de commerce et dans le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes. Le cas échéant, nous nous entretenons avec le comité d'audit *[ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]*³⁰⁶ des risques pesant sur notre indépendance et des mesures de sauvegarde appliquées.

B) En cas d'impossibilité de certifier

Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes annuels

Il nous appartient d'effectuer un audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France et d'établir un rapport sur les comptes annuels.

³⁰⁵ Lorsque l'EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit parce qu'elle bénéficie de l'exemption prévue par le 5° de l'article L.823-20 (existence d'un comité d'audit au niveau de l'EIP contrôlante), cette sous-partie est supprimée et le titre de la sous-partie précédente est également supprimé.

³⁰⁶ Lorsque l'EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit parce qu'elle bénéficie de l'exemption prévue par le 4° de l'article L.823-20, le rapport (au comité d'audit) prévu par l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 et l'article L.823-16 est adressé à l'organe constitué en interne à l'entité et exerçant les missions du comité spécialisé, qui peut être l'organe chargé de l'administration ou l'organe de surveillance. Il convient donc d'adapter la désignation de l'organe, le cas échéant : « conseil d'administration exerçant les missions du comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce » ou « conseil de surveillance exerçant les missions du comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce », selon le cas.

³⁰⁷ **Rapport au comité d'audit** [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]³⁰⁸

Nous remettons au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]³⁰⁸ un rapport qui présente notamment l'étendue des travaux d'audit et le programme de travail mis en œuvre, ainsi que les conclusions découlant de nos travaux. Nous portons également à sa connaissance, le cas échéant, les faiblesses significatives du contrôle interne que nous avons identifiées pour ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Parmi les éléments communiqués dans le rapport au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]³⁰⁸ figurent les risques d'anomalies significatives, que nous jugeons avoir été les plus importants pour l'audit des comptes annuels de l'exercice et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit, qu'il nous appartient de décrire dans le présent rapport.

Nous fournissons également au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]³⁰⁸ la déclaration prévue par l'article 6 du règlement (UE) n° 537/2014 confirmant notre indépendance, au sens des règles applicables en France telles qu'elles sont fixées notamment par les articles L.822-10 à L.822-14 du code de commerce et dans le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes. Le cas échéant, nous nous entretenons avec le comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]³⁰⁸ des risques pesant sur notre indépendance et des mesures de sauvegarde appliquées.

16.22.2 Comptes consolidés

La formulation préconisée par la CNCC pour la rédaction de cette partie du rapport est la suivante :

A) En cas de certification, de réserve ou de refus de certifier

Responsabilités des commissaires aux comptes relatives à l'audit des comptes consolidés

Objectif et démarche d'audit

³⁰⁷ Lorsque l'EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit parce qu'elle bénéficie de l'exemption prévue par le 5° de l'article L.823-20 (existence d'un comité d'audit au niveau de l'EIP contrôlante), cette sous-partie est supprimée et le titre de la sous-partie précédente est également supprimé.

³⁰⁸ Lorsque l'EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit parce qu'elle bénéficie de l'exemption prévue par le 4° de l'article L.823-20, le rapport (au comité d'audit) prévu par l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 et l'article L.823-16 est adressé à l'organe constitué en interne à l'entité et exerçant les missions du comité spécialisé, qui peut être l'organe chargé de l'administration ou l'organe de surveillance. Il convient donc d'adapter la désignation de l'organe, le cas échéant : « conseil d'administration exerçant les missions du comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce » ou « conseil de surveillance exerçant les missions du comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce », selon le cas.

Il nous appartient d'établir un rapport sur les comptes consolidés. Notre objectif est d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes consolidés pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, sans toutefois garantir qu'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel permet de systématiquement détecter toute anomalie significative. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes prennent en se fondant sur ceux-ci.

Comme précisé par l'article L.823-10-1 du code de commerce, notre mission de certification des comptes ne consiste pas à garantir la viabilité ou la qualité de la gestion de votre société.

³⁰⁹Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel tout au long de cet audit. En outre :

- il identifie et évalue les risques que les comptes consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définit et met en œuvre des procédures d'audit face à ces risques, et recueille des éléments qu'il estime suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- il prend connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne ;
- il apprécie le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, ainsi que les informations les concernant fournies dans les comptes consolidés ;
- il apprécie le caractère approprié de l'application par la direction de la convention comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments collectés, l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Cette appréciation s'appuie sur les éléments collectés jusqu'à la date de son rapport, étant toutefois rappelé que des circonstances ou événements ultérieurs pourraient mettre en cause la continuité d'exploitation. S'il conclut à l'existence d'une incertitude significative, il attire l'attention des lecteurs de son rapport sur les informations fournies dans les comptes consolidés au sujet de cette incertitude ou, si ces

³⁰⁹ La description détaillée des responsabilités du commissaire aux comptes, surlignée dans cet exemple, peut aussi figurer en annexe du rapport. Dans ce cas, il convient de :

- substituer à cette description détaillée la phrase suivante : « Une description plus détaillée de nos responsabilités de commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes consolidés figure dans l'annexe du présent rapport et en fait partie intégrante. » et ;
- insérer une annexe au rapport intitulée « Description détaillée des responsabilités des commissaires aux comptes » reprenant cette partie grisée.

informations ne sont pas fournies ou ne sont pas pertinentes, il formule une certification avec réserve ou un refus de certifier ;

- il apprécie la présentation d'ensemble des comptes consolidés et évalue si les comptes consolidés reflètent les opérations et événements sous-jacents de manière à en donner une image fidèle ;
- concernant l'information financière des personnes ou entités comprises dans le périmètre de consolidation, il collecte des éléments qu'il estime suffisants et appropriés pour exprimer une opinion sur les comptes consolidés. Il est responsable de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit des comptes consolidés ainsi que de l'opinion exprimée sur ces comptes.

³¹⁰ **Rapport au comité d'audit** *[ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]*³¹¹

Nous remettons au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]³¹¹ un rapport qui présente notamment l'étendue des travaux d'audit et le programme de travail mis en œuvre, ainsi que les conclusions découlant de nos travaux. Nous portons également à sa connaissance, le cas échéant, les faiblesses significatives du contrôle interne que nous avons identifiées pour ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Parmi les éléments communiqués dans le rapport au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]³¹¹ figurent les risques d'anomalies significatives, que nous jugeons avoir été les plus importants pour l'audit des comptes consolidés de l'exercice et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit, qu'il nous appartient de décrire dans le présent rapport.

Nous fournissons également au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]³¹¹ la déclaration prévue par l'article 6 du règlement (UE) n° 537/2014 confirmant notre indépendance, au sens des règles applicables en France telles qu'elles sont fixées notamment par les articles L.822-10 à L.822-14 du code de commerce et dans le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes. Le cas échéant, nous nous entretenons avec le comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]³¹¹ des risques pesant sur notre indépendance et des mesures de sauvegarde appliquées.

³¹⁰ Lorsque l'EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit parce qu'elle bénéficie de l'exemption prévue par le 5° de l'article L.823-20 (existence d'un comité d'audit au niveau de l'EIP contrôlante), cette sous-partie est supprimée et le titre de la sous-partie précédente est également supprimé.

³¹¹ Lorsque l'EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit parce qu'elle bénéficie de l'exemption prévue par le 4° de l'article L.823-20, le rapport (au comité d'audit) prévu par l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 et l'article L.823-16 est adressé à l'organe constitué en interne à l'entité et exerçant les missions du comité spécialisé, qui peut être l'organe chargé de l'administration ou l'organe de surveillance. Il convient donc d'adapter la désignation de l'organe, le cas échéant : « conseil d'administration exerçant les missions du comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce » ou « conseil de surveillance exerçant les missions du comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce », selon le cas.

B) En cas d'impossibilité de certifier

Responsabilités du (des) commissaire(s) aux comptes relatives à l'audit des comptes consolidés

Il nous appartient d'effectuer un audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France et d'établir un rapport sur les comptes consolidés.

³¹² ***Rapport au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]***³¹³

Nous remettons au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]³¹³ un rapport qui présente notamment l'étendue des travaux d'audit et le programme de travail mis en œuvre, ainsi que les conclusions découlant de nos travaux. Nous portons également à sa connaissance, le cas échéant, les faiblesses significatives du contrôle interne que nous avons identifiées pour ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Parmi les éléments communiqués dans le rapport au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]³¹³ figurent les risques d'anomalies significatives, que nous jugeons avoir été les plus importants pour l'audit des comptes consolidés de l'exercice et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit, qu'il nous appartient de décrire dans le présent rapport.

Nous fournissons également au comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]³¹³ la déclaration prévue par l'article 6 du règlement (UE) n° 537/2014 confirmant notre indépendance, au sens des règles applicables en France telles qu'elles sont fixées notamment par les articles L.822-10 à L.822-14 du code de commerce et dans le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes. Le cas échéant, nous nous entretenons avec le comité d'audit [ou autre terminologie retenue par la société pour désigner le comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce]³¹³ des risques pesant sur notre indépendance et des mesures de sauvegarde appliquées.

³¹² Lorsque l'EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit parce qu'elle bénéficie de l'exemption prévue par le 5° de l'article L.823-20 (existence d'un comité d'audit au niveau de l'EIP contrôlante), cette sous-partie est supprimée et le titre de la sous-partie précédente est également supprimé.

³¹³ Lorsque l'EIP ne s'est pas dotée d'un comité d'audit parce qu'elle bénéficie de l'exemption prévue par le 4° de l'article L.823-20, le rapport (au comité d'audit) prévu par l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 et l'article L.823-16 est adressé à l'organe constitué en interne à l'entité et exerçant les missions du comité spécialisé, qui peut être l'organe chargé de l'administration ou l'organe de surveillance. Il convient donc d'adapter la désignation de l'organe, le cas échéant : « conseil d'administration exerçant les missions du comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce » ou « conseil de surveillance exerçant les missions du comité spécialisé visé à l'article L.823-19 du code de commerce », selon le cas.

16.3 INCIDENCES SUR LA RÉDACTION DU RAPPORT DE L'EXISTENCE OU NON D'UN COMITÉ D'AUDIT

Se référer au 1.24 en procédant aux adaptations nécessaires selon que l'entité EIP :

- n'est pas tenue de se doter d'un comité d'audit (ou d'autre organe équivalent) – le commissaire aux comptes n'émet pas de rapport complémentaire au comité d'audit rapport adapté (sur la base de l'exemple E 1-1-2 - rapport EIP) ;
- ne s'est pas dotée d'un comité d'audit (ou d'un autre organe exerçant ses missions) alors qu'elle ne peut bénéficier d'aucune des exemptions prévues par le 1° ou le 5° de l'article L.823-20.

LES COMMISSAIRES AUX COMPTES
bâtisseurs d'une société de confiance



www.cncc.fr

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

SERVICE ÉDITION

**Ventes, informations
sur les ouvrages**

Tél. : 01 44 77 81 40
cnccservices.edition@cncc.fr