2016-17

Référentiel normatif

de l'Ordre des experts-comptables

RÉFÉRENCES D'EXPERT

COLLECTION PRATIQUE PROFESSIONNELLE

ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES

REFERENTIEL NORMATIF 2016-17 DE L'ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES

ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES
Conseil Supérieur

SOMMAIRE Pages

PRÉFACE 5

NORMES PROFESSIONNELLES 9

NORMES PROFESSIONNELLES D'APPLICATION GÉNÉRALE 11

NORME PROFESSIONNELLE DE MAÎTRISE DE LA QUALITÉ – NPMQ 23

ANNEXE À LA NORME PROFESSIONNELLE DE MAÎTRISE DE LA QUALITÉ 53

RÈGLES PROFESSIONNELLES RELATIVES AUX OBLIGATIONS DES PROFESSIONNELS DE L'EXPERTISE COMPTABLE POUR LA PRÉVENTION DE L'UTILISATION DU SYSTÈME FINANCIER AUX FINS DE BLANCHIMENT DE CAPITAUX ET DE FINANCEMENT DU TERRORISME 53

NORMES PROFESSIONNELLES SPÉCIFIQUES 63

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION DE PRÉSENTATION DES COMPTES (NP 2300) 65

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION D'EXAMEN LIMITÉ DES COMPTES (NP 2400) 81

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION D'AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS DANS UNE PETITE ENTITÉ (NP 2910) 101

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE AUX MISSIONS D'ASSURANCE SUR DES INFORMATIONS AUTRES QUE DES COMPTES COMPLETS HISTORIQUES (ATTESTATIONS PARTICULIÈRES) (NP 3100) 151

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE A LA MISSION D'EXAMEN D'INFORMATIONS FINANCIÈRES PRÉVISIONNELLES (NP 3400) 183

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION D'EXAMEN D'INFORMATIONS SUR LA BASE DE PROCÉDURES CONVENUES (NP 4400) 203

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION DE COMPILATION DES COMPTES (NP 4410) 217

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION D'AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS 231

GLOSSAIRE DES TERMES ET EXPRESSIONS UTILISÉS 233

PRÉFACE

Introduction

Le Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables (ci-après « CSOEC ») a adopté le 8 juillet 2015 et le 7 décembre 2016 (incluant Audit PE) le cadre de référence applicable à l'ensemble des missions réalisées par les structures d'exercice professionnel de l'expertise comptable[1].

Référentiel normatif	Agréé(e) le	Date d'application
Cadre de référence	13 mars 2017 qui annule et remplace l'agrément du 1er septembre 2016	1er octobre 2016 et 1er juillet 2017 (+Audit PE)
Norme professionnelle de maîtrise de la qualité (NPMQ)	1er septembre 2016 qui annule et remplace l'agrément du 20 juin 2011	1er octobre 2016
Norme « anti-blanchiment »	7 septembre 2010	12 septembre 2010
Mission de présentation des comptes	1er septembre 2016 qui annule et remplace l'agrément du 20 juin 2011	Exercice clos à compter du 31 décembre 2016
Mission d'examen limité des comptes	20 juin 2011	1er janvier 2012
Mission d'audit d'états financiers[2]	20 septembre 2011	1er juillet 2012
Mission d'audit d'états financiers dans une PE	13 mars 2017	1er juillet 2017
Mission d'assurance sur des informations autres que des comptes complets historiques (Attestations particulières)	1er septembre 2016 qui annule et remplace la norme NP 3100 agréée le 20 juin 2011	1er octobre 2016
Mission d'examen d'informations financières prévisionnelles	20 septembre 2011	1er juillet 2012
Mission d'examen d'informations sur la base de procédures convenues	20 juin 2011	1er janvier 2012
Mission de compilation des comptes	20 juin 2011	1er janvier 2012
Glossaire des termes et expressions utilisés	1er septembre 2016 qui annule et remplace l'agrément du 20 juin 2011	1er octobre 2016

[1] Cadre de référence : terme utilisé pour la suite du document.
[2] Cette norme n'est pas reproduite dans le présent ouvrage mais le sommaire figure en fin d'ouvrage. Ces normes internationales sont consultables et téléchargeables sur le site du CSOEC à l'adresse Internet www.experts-comptables.fr/Normes.

Contexte et hiérarchie des textes

L'ordonnance du 19 septembre 1945 définit les règles de notre profession.

Dans ce cadre, le Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables a pour mission d'élaborer les normes professionnelles, agréées par arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget. L'application de ces normes s'inscrit dans le respect des principes fondamentaux de comportement professionnel définis par le Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable.

Le présent référentiel normatif tire parti des dispositions normatives internationales publiées par le comité IAASB[3] de l'IFAC[4]. Le référentiel normatif, avec l'ensemble des textes qui régissent la profession en France, constitue l'intégralité des obligations applicables aux structures d'exercice professionnel et aux responsables des missions.

Les normes expriment la position de la profession quant à l'exercice de ses missions par un professionnel raisonnablement diligent. A cet effet, elles posent un ensemble de règles professionnelles propres à garantir le bon exercice des missions.

Le concept d'importance relative gouverne l'application des normes.

Dans certaines situations, le responsable de la mission peut estimer nécessaire de s'écarter d'une disposition d'une norme afin d'atteindre plus efficacement l'objectif de sa mission. Il lui appartient, alors, de justifier sa décision dans la documentation de ses travaux.

Afin de faciliter la compréhension de ces obligations normatives, les normes professionnelles distinguent les principes fondamentaux à mettre en œuvre et les modalités d'application (paragraphes qui commencent par « A »). Seuls les principes fondamentaux revêtent un caractère obligatoire.

En accompagnement de ces normes, une information à caractère technique, pédagogique ou opérationnel, dont l'application est facultative, conformément à l'article 26 du décret du 30 mars 2012, est mise à disposition des professionnels par le CSOEC au travers notamment de guides, de supports de formation ou d'instruments techniques.

[3] IAASB : International Auditing and Assurance Standards Board
[4] IFAC : International Federation of Accountants

Ces éléments, qui n'ont aucun caractère obligatoire, améliorent l'information des professionnels. Ils comprennent :

- des guides méthodologiques qui précisent les modalités d'application des normes et proposent des explications relatives à leur mise en œuvre ainsi que des outils opérationnels ;
- des outils pour la mise en œuvre pratique du référentiel normatif (exemples de lettre de mission, exemples de dossier de travail, outils informatiques…).

La diffusion de ces éléments répond à un objectif d'information et non de normalisation. Chaque professionnel peut s'inspirer de ces supports pour organiser son activité en fonction notamment de sa structure d'exercice professionnel, de ses méthodes d'organisation, de son système informatique et des spécificités de sa clientèle.

NORMES PROFESSIONNELLES

AGRÉÉES PAR LES MINISTÈRES DE L'ÉCONOMIE ET DU BUDGET

NORMES PROFESSIONNELLES D'APPLICATION GÉNÉRALE

SOMMAIRE Pages

CADRE DE RÉFÉRENCE..... 13

NORME PROFESSIONNELLE DE MAÎTRISE DE LA QUALITÉ – NPMQ..... 23

ANNEXE À LA NORME PROFESSIONNELLE DE MAÎTRISE DE LA QUALITÉ

RÈGLES PROFESSIONNELLES RELATIVES AUX OBLIGATIONS DES PROFESSIONNELS DE L'EXPERTISE COMPTABLE POUR LA PRÉVENTION DE L'UTILISATION DU SYSTÈME FINANCIER AUX FINS DE BLANCHIMENT DE CAPITAUX ET DE FINANCEMENT DU TERRORISME..... 53

CADRE DE RÉFÉRENCE

Cadre agréé par arrêté ministériel du 13 mars 2017 qui annule et remplace l'agrément du 1er septembre 2016. Applicable à compter du 1er juillet 2017.

Le présent cadre de référence s'applique aux structures d'exercice professionnel, aux experts-comptables, quel que soit le mode d'exercice de la profession, aux experts-comptables stagiaires et aux salariés mentionnés respectivement à l'article 83 ter et à l'article 83 quater de l'ordonnance n°45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'Ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable.

Introduction

Ce cadre de référence définit la nature des différentes missions réalisées par les structures d'exercice professionnel de l'expertise comptable ainsi que les normes professionnelles applicables à ces missions.

La structure d'exercice professionnel et le responsable de la mission se doivent de respecter pour toutes les missions entrant dans leur champ de compétence les principes de comportement définis par le Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable, la norme relative à la maîtrise de la qualité des missions, la norme « anti-blanchiment »[5] ainsi que les dispositions des normes professionnelles spécifiques applicables à chaque mission.

Les normes professionnelles distinguent les principes fondamentaux à mettre en œuvre et les modalités d'application (paragraphes qui commencent par « A »). Seuls les principes fondamentaux revêtent un caractère obligatoire.

Le cadre des missions distingue trois grandes natures de missions :

- les missions d'assurance sur des comptes complets historiques ;
- les autres missions d'assurance ;
- les missions sans assurance.

[5] Règles professionnelles relatives aux obligations des professionnels de l'expertise comptable pour la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme.

Application des normes professionnelles

Les normes professionnelles définissent les principes fondamentaux et les travaux essentiels que la structure d'exercice professionnel et le responsable de la mission sont tenus de respecter et de mettre en œuvre dans l'exercice de leurs missions.

Les principes fondamentaux sont appliqués à la lumière des précisions apportées sur leurs modalités d'application (les paragraphes qui commencent par « A ») qui figurent à l'issue du texte de la norme. Ces modalités d'application n'ont pas de caractère obligatoire. Elles apportent néanmoins au professionnel des éléments de référence pour que ce dernier puisse exercer son jugement professionnel dans la détermination des conditions d'application de la norme au cas d'espèce dans lequel il se trouve. Elles ne sauraient cependant couvrir toutes les situations et circonstances dans lesquelles un professionnel peut se trouver.

Le référentiel normatif comprend un glossaire des termes et expressions utilisés, commun à toutes les normes à l'exception des normes ISA applicables aux missions d'audit d'états financiers[6].

La maîtrise de la qualité

La norme professionnelle de maîtrise de la qualité traite des obligations d'une structure d'exercice professionnel concernant son système de maîtrise de la qualité.

Un système de maîtrise de la qualité est constitué :

- de règles définies par une structure d'exercice professionnel pour s'assurer :
  - qu'elle-même et son personnel technique se conforment aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires ;
  - que les rapports émis sont appropriés aux circonstances ;
- de procédures rédigées pour mettre ces règles en application et vérifier qu'elles sont bien respectées.

[6] Ces normes internationales sont consultables et téléchargeables sur le site du CSOEC à l'adresse Internet www.experts-comptables.fr/Normes

La norme « anti-blanchiment »

La norme « anti-blanchiment »[7] a pour objectif de définir les principes relatifs à la mise en œuvre des dispositions concernant :

- la vigilance à l'égard de l'identification du client et du bénéficiaire effectif ;
- la vigilance à l'égard des opérations réalisées par le client ;
- la déclaration à Tracfin ;
- les procédures et mesures de contrôle interne à mettre en place au sein de la structure d'exercice professionnel.

Les missions d'assurance

Les missions d'assurance sur des comptes complets historiques

La mission de présentation des comptes

Cette mission a pour objectif de permettre à l'expert-comptable d'exprimer une assurance modérée sur la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels ou intermédiaires.

En termes de diligences, cette mission s'appuie essentiellement sur :

- les informations fournies par la direction de l'entité ;
- la technique comptable de l'expert-comptable pour participer à l'établissement des comptes annuels ou intermédiaires et s'assurer de la régularité en la forme de la comptabilité ;
- l'expérience de l'expert-comptable, sa connaissance de l'entité et de son environnement et la mise en œuvre de procédés analytiques destinés à apprécier la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels ou intermédiaires pris dans leur ensemble.

La mission de présentation peut porter sur des comptes annuels ou intermédiaires. Elle n'est pas applicable aux comptes consolidés.

Cette mission fait l'objet de la norme professionnelle 2300.

[7] Règles professionnelles relatives aux obligations des professionnels de l'expertise comptable pour la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme.

La mission d'examen limité des comptes

Cette mission a pour objectif de permettre à l'expert-comptable d'exprimer une assurance modérée sur la conformité des comptes au référentiel comptable qui leur est applicable.

La mission d'examen limité est destinée à répondre aux besoins exprimés d'une assurance supérieure à celle résultant d'une mission de présentation telle que précédemment définie. La norme applicable à cette mission a été transposée conformément à la norme internationale d'examen limité (ISRE 2400) en vigueur en 2011.

En termes de diligences, la norme requiert :

- une prise de connaissance de l'entité permettant l'identification des domaines et comptes sensibles ;
- une analyse des procédures relatives à l'organisation comptable ;
- une collecte des éléments probants reposant notamment sur les techniques suivantes : procédés[8] analytiques, entretiens avec la direction,…

La mission d'examen limité peut porter sur des comptes annuels, intermédiaires ou consolidés.

Cette mission fait l'objet de la norme professionnelle 2400.

La mission d'audit d'états financiers

Cette mission a pour objectif de permettre à l'expert-comptable d'exprimer une assurance raisonnable sur la conformité des états financiers au référentiel comptable applicable.

La mission d'audit d'états financiers est destinée à répondre aux besoins exprimés d'une assurance supérieure à celle résultant de l'exécution d'une mission d'examen limité telle que précédemment définie. Pour la mise en œuvre de cette mission, l'expert-comptable doit respecter les dispositions des normes d'audit internationales (ISA) en vigueur dans le référentiel normatif français[9].

[8] Intitulés « Procédures analytiques » dans la norme d'examen limité (NP 2400).
[9] Ces normes internationales sont consultables et téléchargeables sur le site du CSOEC à l'adresse Internet www.experts-comptables.fr/Normes

En termes de diligences, la mission d'audit d'états financiers s'appuie essentiellement sur :

- une prise de connaissance approfondie de l'entité ;
- l'appréciation des procédures de contrôle interne de l'entité ;
- la collecte d'éléments probants externes ;
- l'observation physique des actifs de l'entité ;
- la détermination d'un seuil de signification.

La mission d'audit d'états financiers peut porter sur des comptes annuels, intermédiaires ou consolidés.

Cette norme n'est pas reproduite dans le présent ouvrage mais le sommaire figure en fin d'ouvrage.

La mission d'audit d'états financiers dans une petite entité

Dans le but de préciser les aspects particuliers concernant les audits des petites entités, une norme professionnelle spécifique a été élaborée. L'approche, la démarche et le choix des techniques ont été adaptés pour tenir compte de leurs spécificités.

Cette mission fait l'objet de la norme professionnelle 2910.

Les autres missions d'assurance

Ces missions font appel aux techniques de contrôle adaptées en fonction du degré d'assurance attendu. Elles portent sur des informations financières ou non financières.

Elles comprennent :

- la mission d'assurance sur des informations autres que des comptes complets historiques (attestations particulières) ;
- la mission d'examen d'informations financières prévisionnelles.

La mission d'assurance sur des informations autres que des comptes complets historiques (attestations particulières)

Les missions d'assurance sur des informations autres que des comptes complets historiques (attestations particulières) peuvent avoir une origine légale ou contractuelle. Elles portent le plus souvent sur des informations comptables et financières qui ne constituent pas des comptes complets historiques. Elles peuvent aussi concerner d'autres informations.

Ces missions ont pour objectif, sur la base de contrôles appropriés, d'attester certaines informations à l'élaboration desquelles la structure et le responsable de la mission ont contribué (attestation dite « directe ») ou pas (attestation dite « indirecte »). Ces derniers expriment une assurance de niveau raisonnable ou modéré sur ces informations à l'aide de critères applicables.

Cette mission fait l'objet de la norme professionnelle 3100.

- **La mission d'examen d'informations financières prévisionnelles**

Cette mission a pour objectif de permettre à la structure et au responsable de la mission d'exprimer une assurance modérée à l'effet qu'ils n'ont pas relevé d'éléments qui les conduisent à penser que :

- les hypothèses retenues ne constituent pas une base raisonnable pour élaborer les informations prévisionnelles, ou
- la traduction chiffrée de ces hypothèses est erronée, ou
- les informations ne sont pas préparées de manière cohérente avec les états financiers historiques sur la base de principes comptables appropriés.

Cette mission fait l'objet de la norme professionnelle 3400.

Les missions sans assurance

La mission d'examen d'informations sur la base de procédures convenues

L'objectif d'une mission d'examen d'informations sur la base de procédures convenues consiste à mettre en œuvre des diligences définies d'un commun accord avec la direction de l'entité et éventuellement avec des tiers intéressés, et de communiquer dans un rapport écrit les diligences mises en œuvre et les constats qui en résultent.

Cette mission porte essentiellement sur des informations financières ou non financières préalablement établies par l'entité.

Dès lors que le rapport final de la mission ne porte que sur des constats, aucune assurance n'est exprimée. Il appartient aux destinataires du rapport d'apprécier les diligences et les constats de la structure et du responsable de la mission et d'en tirer leurs propres conclusions.

Cette mission fait l'objet de la norme professionnelle 4400.

La mission de compilation de comptes

Dans une mission de compilation, l'expert-comptable recueille, classe et présente la synthèse d'informations financières sous une forme compréhensible et exploitable, sans être tenu de contrôler les déclarations sur lesquelles s'appuient ces informations.

Cette mission est exclusivement destinée aux entités qui entrent dans le périmètre de consolidation d'un groupe :

- qui fait l'objet d'un audit ;
- qui assure en interne la production de sa comptabilité ; et
- qui requiert, en amont de la consolidation de ses comptes, un travail de mise en forme des documents de synthèse de ses filiales dans le respect de la législation française.

Les diligences mises en œuvre n'ayant pas pour objectif de permettre à l'expert-comptable de donner une assurance sur les informations financières, cette mission s'inscrit parmi les missions sans expression d'assurance.

La mission de compilation de comptes peut porter sur des comptes annuels ou intermédiaires.

Cette mission fait l'objet de la norme professionnelle 4410.

Les missions sans assurance prévues par la loi ou le règlement

Il s'agit de missions particulières sans assurance prévues par un texte légal ou réglementaire, comme par exemple l'intervention de l'expert-comptable du comité d'entreprise ou la mission portant sur les comptes de campagne des candidats aux élections.

Ces missions ne donnent pas lieu à une expression d'assurance et ne font l'objet d'aucune norme spécifique.

Les autres prestations fournies à l'entité

La diversité des besoins des entités laisse place à des missions ne faisant pas l'objet de norme spécifique.

Ces missions, généralement mises en œuvre à la demande de l'entité pour ses propres besoins, ne donnent pas lieu à l'expression d'une assurance. Elles sont régies par les dispositions du Code de déontologie des

professionnels de l'expertise comptable, la norme « anti-blanchiment » et la norme professionnelle de maîtrise de la qualité.

Il s'agit notamment de toutes les missions d'assistance comptable, fiscale, sociale et juridique de l'entité. Entrent également dans cette catégorie, les missions de conseil.

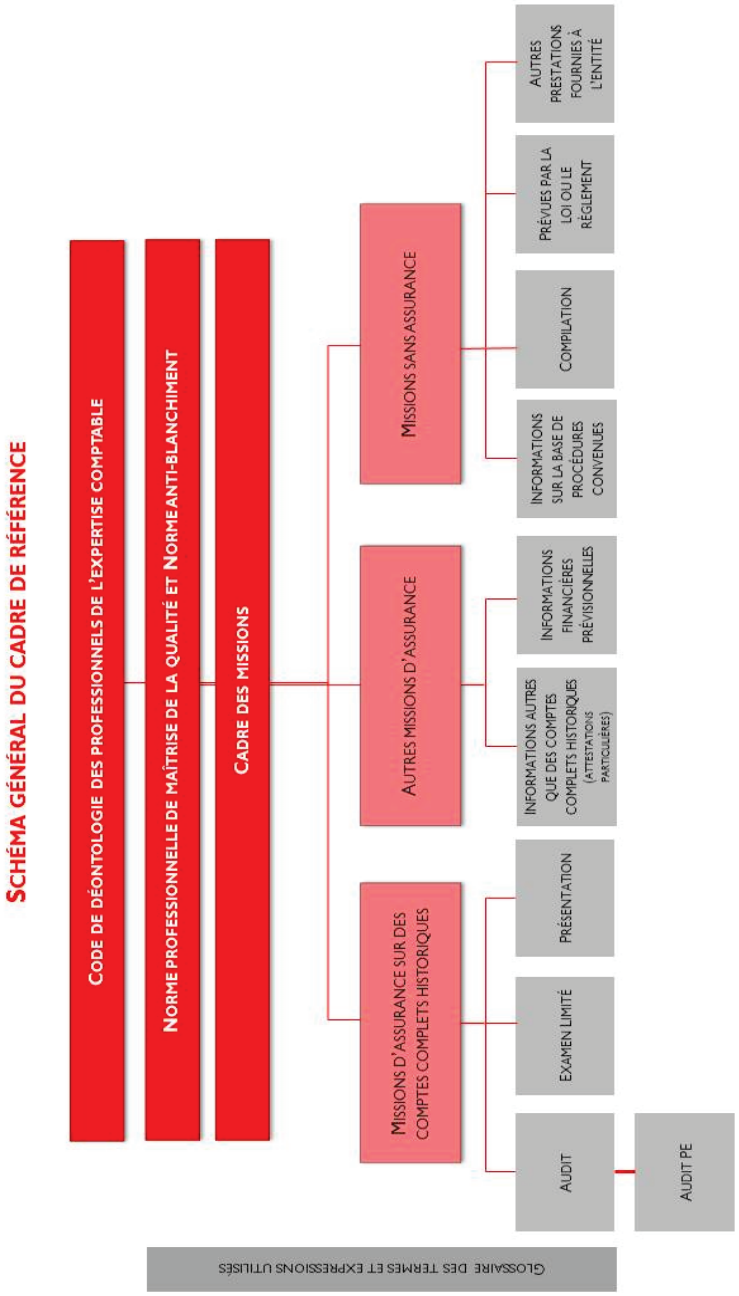
SCHÉMA GÉNÉRAL DU CADRE DE RÉFÉRENCE
CODE DE DÉONTOLOGIE DES PROFESSIONNELS DE L'EXPERTISE COMPTABLE
NORME PROFESSIONNELLE DE MAÎTRISE DE LA QUALITÉ ET NORME ANTI-BLANCHIMENT
CADRE DES MISSIONS
MISSIONS D'ASSURANCE SUR DES COMPTES COMPLETS HISTORIQUES
AUDIT
EXAMEN LIMITÉ
PRÉSENTATION
AUDIT PE
AUTRES MISSIONS D'ASSURANCE
INFORMATIONS AUTRES QUE DES COMPTES COMPLETS HISTORIQUES (ATTESTATIONS PARTICULIÈRES)
INFORMATIONS FINANCIÈRES PRÉVISIONNELLES
MISSIONS SANS ASSURANCE
INFORMATIONS SUR LA BASE DE PROCÉDURES CONVENUES
COMPILATION
PRÉVUES PAR LA LOI OU LE RÉGLEMENT
AUTRES PRESTATIONS FOURNIES À L'ENTITÉ
GLOSSAIRE DES TERMES ET EXPRESSIONS UTILISÉS

NORME PROFESSIONNELLE DE MAÎTRISE DE LA QUALITÉ – NPMQ

Norme agréée par arrêté ministériel du 1er septembre 2016 qui annule et remplace l'agrément du 21 juin 2011. Applicable à compter du 1er octobre 2016.

SOMMAIRE Paragraphes

INTRODUCTION

Champ d'application 1-3
Autorité de la norme 4-10

OBJECTIF **11**

DEFINITIONS **12**

EXIGENCES REQUISES

Respect des exigences requises 13-15
Éléments composant un système de maîtrise de la qualité 16-17
Responsabilité de l'équipe dirigeante concernant la qualité au sein de la Structure 18-19
Règles de déontologie 20-25
Acceptation et maintien des missions 26-28
Ressources humaines 29-31
Réalisation des missions 32-47
Surveillance du système de maîtrise de la qualité 48-56
Documentation du système de maîtrise de la qualité 57-59

MODALITES D'APPLICATION

Respect des exigences requises A1
Éléments composant un système de maîtrise de la qualité A2-A3
Responsabilité de l'équipe dirigeante concernant la qualité au sein de la Structure A4-A6
Règles de déontologie A7-A17
Acceptation et maintien des missions A18-A23
Ressources humaines A24-A31
Réalisation des missions A32-A63
Surveillance du système de maîtrise de la qualité A64-A72
Documentation du système de maîtrise de la qualité A73-A75

Introduction

*Le terme **expert-comptable** employé dans le référentiel et la présente norme vise les experts-comptables et les salariés autorisés à exercer la profession d'expertise comptable aux termes de l'article 83 ter ou 83 quater de l'Ordonnance du 19 septembre 1945.*

Champ d'application

1.- Cette norme traite des obligations d'une structure d'exercice professionnel concernant son système de maîtrise de la qualité.

Cette norme s'inscrit dans le cadre du référentiel normatif de l'Ordre des experts-comptables. Sa lecture doit être complétée par celle du cadre de référence applicable à l'ensemble des missions réalisées par les structures d'exercice professionnel de l'expertise comptable (cadre de référence) et du glossaire des termes et expressions utilisés dans le référentiel normatif.

2.- Dans le cadre des missions d'audit contractuel, la norme ISA 220 apporte des compléments en matière de procédures de contrôle qualité.

3.- Un système de maîtrise de la qualité est constitué :

- de règles définies par la structure pour atteindre l'objectif énoncé au paragraphe 11 ;
- de procédures rédigées pour mettre ces règles en application et pour vérifier qu'elles sont bien respectées.

Autorité de la norme

4.- La présente norme s'applique à toutes les structures pour l'ensemble de leurs missions.

La nature et l'étendue des règles et procédures mises en œuvre par une structure pour se conformer à cette norme doivent être adaptées en fonction de différents critères tels que la taille de la structure, les caractéristiques de son fonctionnement, son appartenance ou non à un réseau.

5.- Cette norme définit au paragraphe 11 l'objectif à atteindre et, dans les paragraphes suivants, les exigences requises pour y parvenir.

Elle contient en outre des modalités d'application présentées au paragraphe 8, qui permettent de comprendre la norme ainsi que les définitions qui lui sont attachées.

6.- L'objet de cette norme est de permettre à la structure :

(a) de comprendre ce qu'il est nécessaire de mettre en œuvre ;

(b) d'apprécier si des mesures supplémentaires sont nécessaires pour atteindre l'objectif.

7.- Abrogé

8.- Les modalités d'application données aux paragraphes A1 à A75 de la présente norme apportent, en cas de besoin, des précisions sur les exigences requises (paragraphes 1 à 59) et fournissent des explications sur la manière de les mettre en application. En particulier, elles peuvent :

- expliquer plus précisément ce qu'une exigence signifie ou ce qu'elle est censée viser comme objectif ;
- fournir des exemples de règles et procédures qui peuvent s'avérer appropriées aux circonstances.

Ces explications ne constituent pas des obligations, mais permettent une application pertinente des exigences requises. Les modalités d'application peuvent également fournir des informations sur les sujets abordés dans cette norme. Le cas échéant, des considérations spécifiques concernant les petites structures sont prévues pour aider la mise en application des exigences requises par cette norme. Cependant, elles ne limitent ni ne réduisent l'obligation pour la structure d'avoir à appliquer et à respecter les exigences requises par la présente norme.

9.- Abrogé

10.- Abrogé

Objectif

11.- La structure met en place et maintient un système de maîtrise de la qualité afin de s'assurer :

- qu'elle-même et son personnel technique se conforment aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires ;
- que les rapports émis sont appropriés aux circonstances.

Définitions

12.- Les termes utilisés dans la présente norme sont définis dans le « Glossaire des termes et expressions utilisés », qui fait partie intégrante du référentiel normatif.

Exigences requises

Respect des exigences requises

13.- Le personnel technique responsable de la mise en place et du maintien du système de maîtrise de la qualité au sein de la structure doit avoir connaissance de l'intégralité de la présente norme et de ses modalités d'application.

14.- La structure doit se conformer à chacune des exigences requises par cette norme à moins que, dans sa situation particulière, cette exigence ne soit pas pertinente. (Réf. Par. A1)

15.- Le respect des exigences requises par cette norme permet normalement à la structure d'atteindre l'objectif de la norme.

Toutefois, la structure doit s'interroger sur l'existence de situations particulières qui pourraient requérir la mise en place de règles et procédures complémentaires à celles requises par la norme afin d'atteindre l'objectif visé.

Éléments composant un système de maîtrise de la qualité

16.- La structure met en place et assure le maintien d'un système de maîtrise de la qualité qui comprend des règles et des procédures couvrant chacun des domaines suivants :

(a) responsabilité de l'équipe dirigeante concernant la qualité au sein de la structure ;

(b) règles de déontologie ;

(c) acceptation et maintien des missions ;

(d) ressources humaines ;

(e) réalisation des missions ;

(f) surveillance du système de maîtrise de la qualité.

17.- La structure rédige ses propres règles et procédures de maîtrise de la qualité et les communique à son personnel. (Réf. Par. A2 - A3)

Responsabilité de l'équipe dirigeante concernant la qualité au sein de la structure

18.- La structure doit promouvoir une culture interne fondée sur la qualité en tant qu'élément essentiel de la réalisation des missions.

La direction de la structure assume la responsabilité ultime du système de maîtrise de la qualité.

Les modalités pour atteindre ces objectifs sont précisées dans la documentation interne de la structure. (Réf. Par. A4 et A5)

19.- La (ou les) personne(s) à qui la direction de la structure a confié la gestion du système de maîtrise de la qualité possède(nt) l'expérience et les capacités appropriées ainsi que l'autorité nécessaire.

Les modalités pour atteindre cet objectif sont précisées dans la documentation interne de la structure. (Réf. Par. A6)

Règles de déontologie

20.- La structure et son personnel technique se conforment aux règles de déontologie. Pour ce faire, les modalités sont précisées dans la documentation interne de la structure. (Réf. Par. A7)

- **Indépendance**

21.- La structure, son personnel technique ainsi que, le cas échéant, les autres personnes soumises aux règles de déontologie (y compris le personnel technique des structures membres de son réseau) conservent leur indépendance en toute circonstance.

Les modalités pour atteindre cet objectif sont indiquées dans la documentation interne de la structure.

Cette documentation permet à la structure :

(a) de communiquer ses propres règles d'indépendance à son personnel technique et, le cas échéant, aux autres personnes soumises à ces règles ;

(b) d'identifier et d'évaluer les situations et les relations qui créent des risques pour l'indépendance, et de prendre des mesures appropriées pour éliminer ces risques ou les ramener à un niveau acceptable par la mise en place de sauvegardes ou, lorsque cela est jugé approprié, de se démettre de la mission si la démission est possible.

22.- La documentation interne de la structure prévoit que :

(a) les responsables de missions fournissent à la structure des informations au sujet des missions qu'ils effectuent, notamment l'étendue des services rendus, afin de lui permettre d'en évaluer l'incidence au regard des règles d'indépendance ;

(b) le personnel technique signale dans les meilleurs délais à la structure les situations et relations d'affaires qui créent un risque pour l'indépendance afin que des mesures appropriées puissent être prises ;

(c) l'ensemble des informations ainsi recueillies sont communiquées dans les meilleurs délais au personnel concerné de manière à ce que :

i. la structure et son personnel technique puissent s'assurer qu'ils respectent les règles d'indépendance ;

ii. la structure puisse conserver et mettre à jour dans ses dossiers les informations relatives à l'indépendance ;

iii. la structure puisse prendre les mesures appropriées concernant les risques identifiés au regard de son indépendance qui dépassent un niveau acceptable.

23.- Les manquements aux règles d'indépendance doivent être signalés à la structure afin de lui permettre de prendre les mesures appropriées pour remédier à de telles situations. Les modalités pour atteindre cet objectif sont indiquées dans la documentation interne de la structure.

La documentation interne de la structure prévoit que :

(a) le personnel technique signale dans les meilleurs délais à la structure les manquements aux règles d'indépendance dont il a connaissance ;

(b) la structure communique dans les meilleurs délais les manquements identifiés aux règles et procédures internes :

i. au responsable de la mission à qui il incombe, avec la structure, de remédier à ces manquements ;

ii. aux autres membres du personnel technique concernés au sein de la structure et, le cas échéant, au sein du réseau, ainsi qu'aux autres personnes soumises aux règles d'indépendance à qui il incombe de prendre les mesures appropriées.

(c) le responsable de la mission et les autres personnes visées au sous-paragraphe (b) (ii) ci-dessus communiquent dans les meilleurs délais à la structure, lorsque c'est nécessaire, les mesures prises pour remédier aux manquements identifiés, de sorte que la structure puisse décider s'il lui faudra prendre des mesures supplémentaires.

24.- Au moins une fois par an, la structure obtient de tout son personnel technique une confirmation écrite du respect des règles internes liées à l'indépendance. (Réf. Par. A11)

25.- La documentation interne de la structure (Réf. Par. A12 - A14) :

(a) fixe des critères permettant de déterminer si des mesures de sauvegarde sont nécessaires pour ramener les risques liés à la familiarité à un niveau acceptable lorsque la structure a recours au même personnel technique d'encadrement pour les missions d'assurance réalisées auprès d'un même client sur une longue durée ;

(b) prescrit, pour les audits d'états financiers d'entités cotées, la rotation du responsable de la mission et des personnes chargées de la revue de contrôle qualité de la mission et le cas échéant, des autres personnes soumises aux obligations de rotation après une durée déterminée, en conformité avec les règles de déontologie.

Acceptation et maintien des missions

26.- La structure définit des règles et met en œuvre des procédures pour l'acceptation et le maintien des missions afin de s'assurer qu'elle n'accepte ou ne maintient de missions que si :

(a) elle a la compétence, les aptitudes, le temps et les ressources nécessaires pour réaliser la mission (Réf. Par. A18) ;

(b) elle peut se conformer aux règles de déontologie ;

(c) compte tenu des informations dont elle a connaissance, elle ne conclut pas à un manque d'intégrité du client. (Réf. Par. A19)

27.- Ces règles et procédures doivent prévoir que :

(a) la structure obtient les informations qu'elle estime nécessaires pour accepter ou se maintenir sur une mission (Réf. Par. A21) ;

(b) lorsqu'elle identifie un conflit d'intérêts lié à l'acceptation ou au maintien d'une mission, elle en tire les conséquences appropriées, conformément au Code de déontologie ;

(c) si des difficultés ont été identifiées et que la structure décide toutefois d'accepter ou de maintenir la mission, elle documente la manière dont ces difficultés ont été résolues.

28.- En ce qui concerne le maintien des missions, la structure définit des règles et met en œuvre des procédures qui traitent des situations où la structure a, par la suite, connaissance d'informations qui l'auraient conduite à refuser la mission si elle en avait eu connaissance plus tôt.

Ces règles et procédures prennent en compte :

(a) les obligations légales et professionnelles qui s'imposent dans cette situation ;

(b) la possibilité de mettre fin éventuellement à la relation client. (Réf. Par. A22)

Ressources humaines

29.- La structure définit des règles et met en œuvre des procédures destinées à s'assurer qu'elle dispose d'un nombre suffisant de personnel technique ayant la compétence, les capacités et le souci de respecter la déontologie pour :

(a) réaliser les missions conformément aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires applicables ;

(b) permettre à la structure d'émettre des rapports appropriés aux circonstances. (Réf. Par. A24 – A29)

■ Affectation des équipes aux missions

30.- La structure désigne, pour chaque mission, un responsable de mission, définit des règles et met en œuvre des procédures prévoyant :

(a) que le nom et le rôle du responsable de la mission sont communiqués au client ;

(b) que le responsable de la mission possède la compétence, les capacités et l'autorité attendues pour remplir ce rôle ;

(c) que les responsabilités du responsable de la mission sont clairement définies et lui sont communiquées. (Réf. Par. A31)

31.- Abrogé

Réalisation des missions

32.- Pour répondre aux objectifs de la présente norme (voir Par. 11), les règles et procédures internes de la structure portent notamment sur :

(a) la qualité des travaux (Réf. Par. A32) ;

(b) la supervision des missions (Réf. Par. A33, A34) ;

(c) la revue des dossiers (Réf. Par. A33, A35).

33.- Abrogé

- **Consultations**

34.- La structure s'assure notamment :

(a) qu'elle a accès à des compétences internes ou externes pour que des consultations soient effectuées en cas de besoin ;

(b) que la nature et l'étendue des consultations et les conclusions qui en résultent sont consignées dans la documentation de la mission ;

(c) que les conclusions résultant des consultations sont prises en considération par l'équipe affectée à la mission. (Réf. Par. A39, A40)

- **Revue indépendante d'une mission**

35.- Pour certaines missions, la structure définit des règles et met en œuvre des procédures imposant une revue indépendante de la mission destinée à donner une évaluation objective des jugements importants retenus par l'équipe affectée à la mission et des conclusions qui en découlent pour la formulation du rapport.

Ces règles et procédures rendent obligatoire une revue indépendante pour tous les audits d'états financiers d'entités cotées.

Pour toutes les autres missions, ces règles et procédures définissent des critères rendant obligatoire une revue indépendante. (Réf. Par. A41)

La revue indépendante d'une mission ne diminue pas les responsabilités du responsable de la mission.

36.- La structure définit la nature, le calendrier et l'étendue de la revue indépendante d'une mission. La date du rapport sur la mission ne doit pas être antérieure à celle de l'achèvement de la revue indépendante de la mission. (Réf. Par. A43)

37.- La revue indépendante d'une mission comporte :

(a) des entretiens sur les questions importantes avec le responsable de la mission ;

(b) une revue des informations sur lesquelles porte la mission ainsi que le projet de rapport ;

(c) une revue de la documentation relative aux jugements importants retenus par l'équipe et les conclusions auxquelles elle est parvenue ;

(d) une évaluation des conclusions tirées aux fins de la formulation du rapport et une appréciation du caractère approprié du projet de rapport.

38.- Pour les audits d'états financiers d'entités cotées, la revue indépendante comporte en outre la prise en considération des aspects suivants :

(a) l'évaluation, faite par l'équipe affectée à la mission, de l'indépendance de la structure par rapport à la mission ;

(b) le lancement de consultations appropriées sur des sujets ayant donné lieu à des divergences d'opinion ou sur des questions difficiles ou controversées, et les conclusions tirées de ces consultations ;

(c) si la documentation examinée lors de la revue indépendante reflète les travaux effectués au regard des jugements importants retenus et étaye les conclusions dégagées. (Réf. Par. A45)

Critères de qualification des personnes chargées de la revue indépendante des missions

39.- La structure définit le mode et des critères de désignation des personnes chargées de la revue indépendante des missions. Ces critères comprennent la qualification technique, l'expérience, l'autorité et l'indépendance. (Réf. Par. A47, A48)

40.- La structure définit des règles et met en œuvre des procédures destinées à assurer l'objectivité de la personne chargée de la revue indépendante de la mission. (Réf. Par. A49, A50)

41.- Les règles et procédures de la structure prévoient le remplacement de la personne chargée de la revue indépendante de la mission dans les situations où sa capacité d'effectuer une revue objective peut être compromise.

Documentation de la revue indépendante de la mission

42.- La documentation de la revue indépendante d'une mission permet de s'assurer que :

(a) les procédures concernant la revue indépendante ont été mises en œuvre ;

(b) la revue indépendante de la mission a été achevée au plus tard à la date du rapport ;

(c) la personne chargée de la revue n'a pas connaissance de problèmes non résolus pouvant remettre en cause les jugements importants et les conclusions de l'équipe.

- **Divergences d'opinions**

43.- La structure définit des règles et met en œuvre des procédures pour le traitement et la résolution des divergences d'opinion pouvant exister au sein de l'équipe de mission, avec les personnes consultées et le cas échéant, entre le responsable de la mission et le responsable de la revue indépendante de celle-ci. (Réf. Par. A52, A53)

44.- Les règles et procédures prévoient que :

(a) les conclusions dégagées sont consignées dans la documentation et appliquées ;

(b) la date du rapport n'est pas antérieure à la résolution du différend.

- **Documentation de la mission**

Mise en forme finale des dossiers de travail

45.- La structure définit des règles et met en œuvre des procédures visant à ce que les équipes affectées aux missions finalisent les dossiers de travail définitifs après l'émission des rapports. (Réf. Par. A54)

Confidentialité, archivage sécurisé, intégrité et accessibilité de la documentation

46.- La structure définit des règles et met en œuvre des procédures destinées à garantir la confidentialité, l'archivage sécurisé, l'intégrité et l'accessibilité de la documentation d'une mission. (Réf. Par. A57, A59)

Conservation de la documentation

47.- La structure définit des règles et met en œuvre des procédures portant sur la conservation de la documentation des missions pendant une durée suffisante pour répondre à ses besoins ou aux obligations prescrites par les textes légaux et réglementaires. (Réf. Par. A61 - A63)

Surveillance du système de maîtrise de la qualité

48.- La structure définit un processus de surveillance destiné à s'assurer que les règles et procédures relatives au système de maîtrise de la qualité sont pertinentes, adéquates, et qu'elles fonctionnent efficacement.

Ce processus prévoit :

(a) un suivi et une évaluation permanente du système de maîtrise de la qualité de la structure comprenant un contrôle périodique couvrant au moins une mission achevée pour chaque responsable de mission ;

(b) que la responsabilité de la surveillance soit confiée à une ou plusieurs personnes ayant l'expérience et l'autorité appropriées au sein de la structure pour assumer cette responsabilité ;

(c) que les personnes qui effectuent la mission ou celles en charge de la revue indépendante de la mission ne participent pas au contrôle portant sur cette mission. (Réf. Par. A64 - A66, A68).

- **Évaluation, communication et correction des carences relevées**

49.- La structure évalue l'incidence des carences relevées dans le cadre du processus de surveillance et détermine si ces carences :

(a) ne remettent pas en cause la qualité du système de maîtrise de la qualité quant au respect des normes professionnelles et des obligations légales et réglementaires ainsi qu'au caractère approprié des rapports émis ;

(b) sont systémiques, répétitives ou d'une importance telle qu'elles nécessitent des mesures correctives immédiates.

50.- La structure communique aux responsables de missions et aux autres personnes concernées les carences relevées dans le cadre du processus de surveillance ainsi que les recommandations portant sur les mesures correctives à appliquer.

51.- Les recommandations sur les mesures correctives à appliquer au regard des carences relevées doivent comporter au moins l'un des éléments suivants :

(a) des mesures spécifiques à une mission particulière ou à un membre du personnel technique ;

(b) la communication des constatations aux personnes responsables de la formation ;

(c) des modifications à apporter aux règles et aux procédures de maîtrise de la qualité ;

(d) des sanctions disciplinaires à l'encontre de ceux qui n'auraient pas respecté les procédures de la structure, particulièrement en cas de manquements répétés.

52.- Dans les situations où les résultats du processus de surveillance font ressortir qu'un rapport peut ne pas être approprié ou que des procédures n'ont pas été suivies au cours de la mission, la structure définit des règles et met en œuvre des procédures qui définissent l'action à mener pour se conformer aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables.

53.- Selon la périodicité retenue pour la surveillance du système de maîtrise de la qualité, une communication des résultats de ce processus est faite auprès des responsables de missions et des autres personnes concernées au sein de la structure. L'information communiquée doit être suffisante pour permettre à la structure et à ces personnes de prendre sans délai, si nécessaire, des mesures correctives adaptées aux carences constatées.

L'information communiquée comprend :

(a) une description des procédures de surveillance mises en œuvre ;

(b) les conclusions tirées de la mise en œuvre de ces procédures ;

(c) s'il y a lieu, une description des carences systémiques, répétitives ou suffisamment importantes, ainsi que les mesures prises pour y remédier ou pour les corriger.

54.- Certaines structures qui exercent leurs activités dans le cadre d'un réseau peuvent décider, par souci d'homogénéité, de mettre en place des procédures de surveillance définies par le réseau. Lorsque ces structures se soumettent à des règles et à des procédures de surveillance communes conçues dans une optique de conformité avec la présente norme, et qu'elles s'appuient sur le système de surveillance du réseau, leurs procédures doivent exiger que le réseau communique :

(a) au moins une fois par an aux personnes concernées au sein des structures membres du réseau, l'objectif général, l'étendue et les résultats du processus de surveillance ;

(b) aux personnes concernées de la structure ou du réseau toute carence relevée dans le système de maîtrise de la qualité, afin que les mesures nécessaires puissent être prises ;

afin que les responsables de missions dans les structures membres du réseau puissent s'appuyer sur les résultats du processus de surveillance en place au sein du réseau, sauf indication contraire de la part des structures ou du réseau.

Plaintes

55.- La structure définit des règles et met en œuvre des procédures pour gérer de manière pertinente les plaintes faisant état du non-respect :

(a) dans les travaux réalisés par la structure, des normes professionnelles et des obligations légales et réglementaires ;

(b) du système de maîtrise de la qualité de la structure.

A cet effet, la structure met en place des moyens de communication permettant à son personnel de faire part librement de ses préoccupations. (Réf. Par. A70)

56.- Dans le cas où l'analyse des plaintes met en évidence des carences dans la conception ou le fonctionnement des procédures de maîtrise de la qualité de la structure, ou révèle des cas de non-respect, par une ou plusieurs personnes, du système de maîtrise de la qualité, la structure prend les mesures appropriées, comme indiqué au paragraphe 51. (Réf. Par. A71, A72)

Documentation du système de maîtrise de la qualité

57.- La structure définit des règles et met en œuvre des procédures prévoyant la tenue d'une documentation destinée à fournir la preuve du fonctionnement de son système de maîtrise de la qualité. (Réf. Par. A73 - A75)

58.- La structure définit des règles et met en œuvre des procédures prévoyant de conserver la documentation durant une période suffisante pour permettre à la structure d'évaluer le respect de son système de maîtrise de la qualité ou sur une plus longue période si des textes légaux et réglementaires l'exigent.

59.- La structure définit des règles et met en œuvre des procédures prévoyant de consigner dans la documentation les plaintes ainsi que les réponses qui leur ont été apportées.

Modalités d'application

Respect des exigences requises

Considérations propres aux petites structures

A1. La présente norme n'impose pas le respect des exigences dans certaines situations comme, par exemple, le cas d'un expert-comptable exerçant à titre individuel et qui n'emploie pas de personnel technique. Ainsi, dans cette situation, les exigences requises par la présente norme concernant :

- l'affectation à la mission du personnel approprié ;
- les responsabilités en matière de revue des dossiers ;
- et la communication des résultats du processus de surveillance de maîtrise de la qualité aux responsables de missions (Réf. Par. 53) ;

ne sont pas applicables.

Éléments composant un système de maîtrise de la qualité (Réf. Par. 17)

A2. En général, les règles et procédures comprennent les objectifs à atteindre et les modalités de mise en œuvre. Elles rappellent que chaque membre de l'équipe a une responsabilité personnelle sur la qualité des travaux et qu'il est tenu de se conformer à ces règles et procédures.

L'encouragement du personnel technique à donner son avis ou à faire part de ses préoccupations sur des problématiques de maîtrise de la qualité permet d'améliorer l'efficacité de la démarche.

Considérations propres aux petites structures

A3. La documentation et la communication des règles et des procédures des petites structures peuvent être moins formalisées et détaillées que dans les grandes structures.

Responsabilité de l'équipe dirigeante concernant la qualité au sein de la structure (Réf. Par. 18, 19)

A4. La direction de la structure et l'exemple qu'elle donne influent sur la culture de la structure.

La promotion d'une culture interne orientée sur la qualité repose notamment sur des actions et des messages clairs, cohérents et répétés, provenant de tous les niveaux de direction de la structure, qui mettent l'accent sur la nécessité :

- d'effectuer les travaux conformément aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires ;
- d'émettre des rapports appropriés aux circonstances.

Ces actions et messages favorisent une culture interne qui valorise le travail de qualité. Ces messages peuvent être diffusés, par exemple, dans le cadre de formations, réunions, entretiens, notes internes…

A5. La direction rappelle que la stratégie de la structure est liée à son exigence de qualité de services dans toutes les missions qu'elle réalise.

La promotion d'une telle culture passe, par exemple, par :

- la mise en place de règles et procédures rappelant l'importance accordée par la structure à la qualité et portant notamment sur

l'évaluation des performances, le système de rémunération et la promotion du personnel technique ;

- l'attribution de responsabilités de manière à ce que les considérations d'ordre commercial ne priment pas sur la qualité du travail effectué ;
- l'affectation de ressources suffisantes pour l'élaboration, la documentation et le maintien du système de maîtrise de la qualité.

A6. La (ou les) personne(s) à qui la direction de la structure a confié la responsabilité du système de maîtrise de la qualité doit (doivent) être en mesure :

- d'identifier et de comprendre les questions liées à la maîtrise de la qualité et
- de définir des règles et de rédiger des procédures internes.

Règles de déontologie (Réf. Par. 20)

A7. Le Code de déontologie définit les principes fondamentaux de la déontologie : indépendance, conscience professionnelle, compétence, discrétion, comportement professionnel.

Le respect de ces principes fondamentaux est renforcé en particulier par :

- l'encadrement exercé par la structure ;
- la formation ;
- la qualité du suivi des missions ;
- la mise en œuvre d'une procédure particulière destinée à traiter les situations de non-conformité à ces principes.

A8. Abrogé

A9. Abrogé

A10. Abrogé

■ Indépendance (Réf. Par. 24)

A11. La confirmation écrite d'indépendance est établie sous forme papier ou électronique.

Cette confirmation écrite démontre l'importance que la structure attache à l'indépendance et permet une prise de conscience du personnel technique.

- **Risque lié à la familiarité (Réf. Par. 25)**

A12. En cas de risques liés à la familiarité qui peuvent survenir du fait du recours au même personnel technique d'encadrement sur une mission d'assurance pendant une longue période, il est préconisé que soient prises des mesures de sauvegarde appropriées.

A13. Pour réduire le risque lié à la familiarité, les facteurs suivants peuvent être pris en considération :

- la nature de la mission, notamment si elle relève d'un domaine d'intérêt public ;
- la durée d'affectation du personnel technique d'encadrement sur la mission.

Les mesures de sauvegarde peuvent, par exemple, consister à prévoir la rotation du personnel d'encadrement ou à procéder obligatoirement à une revue indépendante de la mission.

A14. Le risque lié à la familiarité est particulièrement important dans le cadre des audits d'états financiers d'entités cotées. Pour ces audits, il est exigé une rotation de l'expert-comptable responsable de la mission à l'issue d'une période prédéfinie.

A15. Abrogé

A16. Abrogé

A17. Abrogé

Acceptation et maintien des missions

- **Compétence, aptitudes et ressources (Réf. Par. 26(a))**

A18. Afin de déterminer si la structure dispose de la compétence, des ressources et de la disponibilité nécessaires pour réaliser une mission, il convient de prendre en considération les spécificités de la mission et le profil des experts-comptables et du personnel technique de la structure.

Il convient notamment de se demander si :

- des membres de la structure connaissent ou ont la possibilité d'acquérir la connaissance sur les secteurs d'activité, les sujets sur lesquels portent la mission et la réglementation applicable ;
- la structure dispose d'un nombre suffisant d'intervenants ayant la compétence et les capacités nécessaires ;

- sont disponibles, le cas échéant, des experts et des personnes répondant aux critères requis pour effectuer la revue indépendante de la mission ;
- la structure est en mesure de réaliser la mission et de délivrer son rapport dans les délais convenus.

■ **Intégrité du client (Réf. Par. 26(c))**

A19. Pour conclure au manque d'intégrité du client, la structure tient compte, par exemple, si elle en a connaissance, des facteurs suivants :

- la nature des activités de l'entité ;
- la réputation en affaires de l'entité et de ses dirigeants ;
- l'attitude des principaux responsables de l'entité, au regard du respect des règles et principes comptables et du contrôle interne ;
- une pression excessive pour maintenir les honoraires de la structure au plus bas niveau possible ;
- une limitation inappropriée de l'étendue des travaux ;
- des indications laissant penser que le client pourrait être impliqué dans des opérations de blanchiment de capitaux ou d'autres activités criminelles ;
- les motifs ayant conduit à la nomination proposée de la structure et au non-renouvellement de la mission du prédécesseur.

La connaissance de la structure s'approfondit généralement dans le contexte d'une relation continue avec celui-ci.

A20. Abrogé

■ **Maintien de la relation avec le client (Réf. Par. 27(a))**

A21. L'expert-comptable maintient ou non la relation avec le client en fonction de la connaissance qu'il a de l'entité et de son évolution.

■ **Résiliation de la mission (Réf. Par. 28(b))**

A22. Les règles et procédures relatives à l'interruption de la relation client peuvent prévoir :

- des entretiens avec les dirigeants de l'entité portant sur la décision prise par la structure ;
- la documentation des questions importantes, des consultations, des conclusions et le fondement de celles-ci.

A23. Abrogé

Ressources humaines (Réf. Par. 29(b))

A24. Les règles et procédures relatives aux ressources humaines couvrent notamment les aspects suivants :

- le recrutement,
- l'évaluation périodique du personnel ;
- la compétence ;
- l'évolution professionnelle ;
- la promotion interne ;
- la rémunération ;
- les capacités et la disponibilité pour réaliser les missions ;
- l'estimation des besoins en personnel.

A25. La compétence peut notamment s'acquérir et se développer par divers moyens tels que :

- la formation initiale et continue ;
- l'expérience du terrain ;
- l'encadrement par du personnel plus expérimenté…

A26. Le maintien de la compétence du personnel technique repose en grande partie sur une formation professionnelle adaptée et continue lui permettant d'actualiser ses connaissances et ses capacités.

Des règles et des procédures efficaces favorisent une formation continue à tous les niveaux du personnel et prévoient les ressources nécessaires pour permettre à ce personnel de maintenir et de développer ses compétences.

A27. La structure peut avoir recours à du personnel externe qualifié lorsque, par exemple, ses ressources internes disponibles sont insuffisantes.

A28. La structure reconnaît et récompense le maintien et le développement de la compétence ainsi que le respect des principes de déontologie.

Pour atteindre cet objectif, la structure peut notamment prendre les mesures suivantes :

- sensibiliser le personnel technique sur ces sujets ;
- mener périodiquement un entretien d'évaluation au cours duquel sont abordés les points liés aux progrès réalisés et à l'évolution au sein de la structure ;
- rappeler que la promotion vers des postes de responsabilités plus importantes repose, notamment, sur la qualité des performances et le respect des principes de déontologie et que le manquement aux règles de la structure en ces domaines est susceptible d'entraîner des sanctions.

Considérations propres aux petites structures

A29. La taille et le mode de fonctionnement de la structure ont une incidence sur le processus d'évaluation des performances. Dans les petites structures, en particulier, des méthodes moins formelles peuvent être utilisées pour évaluer les performances du personnel.

A30. Abrogé

- **Affectation des équipes aux missions (Réf. Par. 30)**

A31. Afin d'affecter le personnel aux missions et de déterminer le niveau de supervision requis, la structure prend notamment en compte les critères suivants :

- compréhension et/ou expérience de missions similaires ;
- compréhension des normes professionnelles et des obligations légales et réglementaires applicables à la mission ;
- connaissances et expertises techniques appropriées ;
- connaissance des secteurs dans lesquels l'entité exerce son activité ;
- capacité d'exercer un jugement professionnel.

Réalisation des missions

- **Qualité des travaux (Réf. Par. 32(a))**

A32. La structure favorise la qualité des travaux, par exemple, en diffusant des notes internes, des outils, de la documentation ou des guides sectoriels.

Les points abordés dans les procédures de la structure portent par exemple sur :

- le respect des normes professionnelles ;
- les méthodes de supervision de la mission et de formation des collaborateurs et du personnel d'encadrement ;
- les méthodes de revue des dossiers, des jugements importants portés ainsi que de la forme du rapport à délivrer ;
- la nature et l'étendue de la documentation des travaux effectués, du calendrier et l'étendue de la revue du dossier.

Supervision d'une mission (Réf. Par. 32(b))

A33. Supervision et revue de dossier s'exercent tout au long de la mission. Dans les petites structures, ces deux fonctions peuvent, en pratique, être réalisées par la même personne.

A34. Telle que définie dans le glossaire des termes et expressions, la supervision d'une mission consiste notamment à :

- suivre l'avancement de la mission ;
- s'assurer de la compétence et des capacités des membres de l'équipe affectée à la mission ;
- apprécier si le temps qui leur est imparti est suffisant pour effectuer les travaux ;
- vérifier que les travaux sont menés conformément à la démarche définie dans le plan de mission ;
- examiner les problématiques importantes apparues au cours de la mission, évaluer leur importance et modifier en conséquence la démarche prévue initialement ;
- identifier les questions nécessitant un examen par des membres de l'équipe plus expérimentés ou une consultation.

Revue de dossiers (Réf. Par. 32(c))

A35. Telle que définie dans le glossaire des termes et expressions, une revue de dossiers consiste à examiner si :

- les travaux ont été effectués conformément aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires applicables ;
- les questions importantes ont été identifiées pour faire l'objet d'un examen plus approfondi ;

- des consultations appropriées ont été initiées si nécessaire et leurs conclusions ont été consignées dans la documentation et mises en application ;
- il existe un besoin de réviser la nature, le calendrier et l'étendue des travaux effectués ;
- les travaux effectués qui permettent d'étayer les conclusions sont correctement consignés dans la documentation ;
- les éléments à caractère probant obtenus sont suffisants et appropriés pour étayer le rapport ;
- les objectifs du plan de mission ont été atteints.

- **Consultations (Réf. Par. 34)**

A36. Abrogé

A37. Abrogé

A38. Abrogé

A39. Une documentation appropriée des consultations lancées auprès d'autres professionnels sur des questions complexes ou controversées favorise la compréhension du sujet de la consultation et de ses conclusions, y compris les décisions prises, leur justification et la manière dont elles ont été appliquées.

A40. Une structure ayant besoin de consulter à l'extérieur, du fait qu'elle ne dispose pas en interne des ressources appropriées, peut faire appel aux services fournis par :

- d'autres structures ;
- les institutions professionnelles ou les autorités de réglementation ;
- des organismes spécialisés.

Avant de recourir à de tels services, la structure vérifie la compétence et les capacités du prestataire en la matière.

- **Revue indépendante d'une mission**

Critères pour déterminer une revue indépendante (Réf. Par. 35)

A41. Les critères pour déterminer les missions autres que les audits d'états financiers d'entités cotées soumises à une revue indépendante de la mission peuvent comporter par exemple :

- la nature de la mission, notamment si elle relève d'un domaine d'intérêt public ;
- l'identification de situations ou de risques inhabituels sur une mission ou un type de missions ;
- le fait que des dispositions légales ou réglementaires prescrivent une revue indépendante de la mission.

Étendue de la revue indépendante (Réf. Par. 36, 37)

A42. Abrogé

A43. La revue indépendante effectuée à des stades appropriés au cours de la mission permet la résolution rapide des questions importantes soulevées.

A44. Abrogé

Revue indépendante de la mission d'audit des états financiers d'une entité cotée (Réf. Par. 38)

A45. Parmi les points à considérer pour l'appréciation des jugements importants portés par l'équipe affectée à la mission lors d'une revue indépendante d'une mission d'audit d'états financiers d'une entité cotée, citons :

- les risques significatifs identifiés au cours de la mission et les réponses apportées à ces risques ;
- les jugements portés, particulièrement en ce qui concerne les seuils de signification et les risques importants ;
- l'importance et la résolution des anomalies corrigées et non corrigées identifiées au cours de la mission ;
- les problématiques à communiquer à la direction de l'entité et, le cas échéant, à d'autres tiers tels que les autorités de régulation.

Ces points peuvent, le cas échéant, être applicables aux autres revues indépendantes répondant aux critères définis par la structure.

A46. Abrogé

Critères de qualification des personnes désignées pour effectuer la revue indépendante des missions

- *Expertise technique, expérience et autorité appropriées (Réf. Par. 39)*

A47. A titre exemple, la personne chargée de la revue indépendante d'une mission d'audit d'états financiers d'une entité cotée sera vraisemblablement une personne ayant une expérience et une autorité appropriées pour être responsable d'une mission d'audit d'états financiers d'entités cotées.

- *Consultation de la personne chargée de la revue indépendante de la mission (Réf. Par. 39)*

A48. Le responsable de la mission peut consulter la personne chargée de la revue indépendante de la mission au cours de celle-ci.

Ces consultations ne doivent pas remettre en cause l'objectivité de la personne chargée de la revue indépendante de la mission.

Lorsque cela n'est pas possible, une autre personne peut être désignée pour assumer le rôle de la personne chargée de la revue indépendante ou de la personne à consulter au cours de la mission.

- *Objectivité de la personne chargée de la revue indépendante de la mission (Réf. Par. 40)*

A49. Pour assurer l'objectivité de la personne chargée de la revue indépendante de la mission, la structure prévoit que la personne chargée de la revue indépendante de la mission :

- lorsque cela est possible, n'est pas choisie par le responsable de la mission ;
- ne participe pas à la mission pendant toute la durée de la revue ;
- ne prend pas de décisions à la place de l'équipe affectée à la mission ;
- n'est pas exposée à d'autres facteurs qui menaceraient son objectivité.

Considérations propres aux petites structures

A50. Les revues indépendantes peuvent être confiées à des personnes externes qualifiées qui répondent aux critères requis.

Lorsque la structure a recours à une personne externe, les diligences mentionnées aux paragraphes 39 à 41 et les modalités d'application des paragraphes A47 et A48 s'appliquent.

A51. Abrogé

- **Divergences d'opinion (Réf. Par. 43)**

A52. Les procédures :

- préconisent l'identification rapide des divergences d'opinion ;
- fournissent des recommandations précises quant aux étapes successives à respecter ;
- exigent que la résolution des divergences et la mise en œuvre des conclusions qui en découlent soient correctement documentées dans le dossier.

A53. Les procédures destinées à résoudre les divergences d'opinion peuvent prévoir la possibilité de recourir à un autre professionnel, à une autre structure, ou à une institution professionnelle ou de contrôle.

- **Documentation de la mission (Réf. Par. 45)**

A54. La structure fixe un délai pour finaliser les dossiers de travail d'une mission.

Pour une mission d'audit, ce délai ne peut pas être supérieur à 60 jours à compter de la date du rapport.

A55. Abrogé

Confidentialité, archivage sécurisé, intégrité et accessibilité de la documentation (Réf. Par. 46)

A56. Abrogé

A57. Pour préserver la confidentialité, l'archivage sécurisé, l'intégrité et l'accessibilité de la documentation des travaux, la structure peut, par exemple, mettre en place des procédures qui :

- permettent de déterminer quand et par qui la documentation a été créée, modifiée ou revue ;
- protègent l'intégrité de l'information, notamment lorsque l'information est partagée au sein de l'équipe affectée à la mission ou est transmise à des tiers ;
- évitent les modifications non autorisées de la documentation de la mission ;
- prévoient l'utilisation d'un mot de passe entre les membres de l'équipe et la création de sauvegardes de la documentation à des stades appropriés de la mission.

A58. Abrogé

A59. Pour des raisons pratiques, la documentation sous forme papier peut être numérisée pour être incluse dans les dossiers de travail. Dans ce cas, les procédures de la structure peuvent prévoir que l'équipe :

- fasse des copies numérisées qui reflètent le contenu intégral de la documentation originale sous forme papier ;
- veille à ce que les copies numérisées puissent être récupérées et imprimées si nécessaire.

Conservation de la documentation (Réf. Par. 47)

A60. Abrogé

A61. Dans le cas particulier des missions d'audit, la période de conservation ne sera généralement pas inférieure à cinq ans à compter de la date du rapport ou, si elle est postérieure, celle du rapport d'audit sur le groupe.

A62. Les procédures que la structure met en œuvre pour la conservation de la documentation de ses missions doivent permettre :

- de récupérer et de consulter la documentation de la mission, particulièrement dans le cas d'une documentation sur support électronique dès lors que la technologie utilisée peut évoluer ou changer au fil du temps ;
- de garder la trace, lorsque cela est nécessaire, des modifications apportées à la documentation de la mission après l'achèvement des dossiers de travail ;
- aux personnes autorisées étrangères à la mission d'avoir accès à la documentation d'une mission spécifique et de l'examiner à des fins de maîtrise de la qualité ou pour d'autres raisons.

Propriété de la documentation de la mission (Réf. Par. 47)

A63. La documentation de la mission reste la propriété de la structure. Cette dernière peut, de sa propre initiative, rendre accessibles aux clients des parties ou des extraits de la documentation de la mission, sous réserve que cela ne remette pas en cause la validité des travaux effectués ou, dans le cas de missions d'assurance, l'indépendance de la structure ou de son personnel technique.

Surveillance du système de maîtrise de la qualité (Réf. Par. 48)

A64. La surveillance du système de maîtrise de la qualité a pour objectif de s'assurer :

- du respect des normes professionnelles et des obligations légales et réglementaires ;
- du caractère pertinent du système de maîtrise de la qualité et de l'efficacité de son application ;
- de l'application effective des règles et des procédures de maîtrise de la qualité, de manière à ce que les rapports émis soient appropriés aux circonstances.

A65. La surveillance du système de maîtrise de la qualité comprend notamment :

- l'analyse :
  - de la prise en compte, dans les règles et les procédures de la structure, des nouveautés relatives aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires ;
  - des confirmations écrites d'indépendance du personnel technique ;
  - de la formation professionnelle continue ;
  - des décisions relatives à l'acceptation et au maintien des missions ;
- l'identification des mesures correctives à prendre et des améliorations à apporter au système ;
- la communication au personnel concerné des faiblesses identifiées dans le système ;
- le suivi de la mise en œuvre sans délai des modifications nécessaires.

A66. La surveillance du système de maîtrise de la qualité peut prévoir une périodicité qui s'étale, par exemple, sur trois années. La manière dont le contrôle périodique est organisé dépend de plusieurs facteurs, comme :

- la taille de la structure ;
- le nombre et la dispersion géographique des bureaux ;
- les résultats des contrôles de procédures antérieurs ;
- le degré d'autonomie accordé au personnel et aux bureaux secondaires pour mener leurs propres contrôles périodiques ;
- la nature et la complexité de l'activité de la structure et de son organisation ;

- les risques associés aux clients et aux missions particulières effectuées par la structure.

A67. Abrogé

Considérations propres aux petites structures

A68. Dans le cas de petites structures, il peut s'avérer nécessaire que le suivi du système de maîtrise de la qualité soit mis en œuvre par les personnes responsables de la conception et de la mise en place des règles et procédures de maîtrise de la qualité ou qui peuvent être impliquées dans la réalisation de revue de dossiers.

Les structures dont l'effectif est limité peuvent toutefois avoir recours aux services d'une personne externe qualifiée ou d'une autre structure pour effectuer les contrôles périodiques ou d'autres contrôles de surveillance. Elles peuvent également conclure des accords en vue de partager les ressources avec d'autres organisations spécialisées dans les activités de suivi.

Évaluation, communication et correction des carences relevées

A69. Abrogé

Plaintes

- *Origine des plaintes (Réf. Par.55)*

A70. De telles plaintes peuvent émaner de l'intérieur ou de l'extérieur de la structure. Elles peuvent :

- provenir du personnel de la structure, des clients ou d'autres tiers ;
- être reçues par les membres de l'équipe affectée à la mission ou par d'autres personnels de la structure.

Règles et procédures d'analyse des plaintes (Réf. Par. 56)

A71. Les procédures définies pour analyser les plaintes peuvent prévoir que le professionnel qui supervise l'analyse :

- a l'autorité au sein de la structure ;
- ne soit pas impliqué d'une manière ou d'une autre dans la mission.

Considérations propres aux petites structures

A72. Dans les petites structures, l'expert-comptable traite directement des plaintes. Ces structures ainsi que les experts-comptables exerçant à

titre individuel peuvent toutefois recourir aux services d'une personne externe qualifiée ou d'une autre structure pour mener l'analyse de ces plaintes.

Documentation du système de maîtrise de la qualité (Réf. Par. 57)

A73. La forme et le contenu de la documentation relative au fonctionnement du système de maîtrise de la qualité dépendent d'un certain nombre de facteurs comme par exemple :

- la taille de la structure et le nombre de bureaux secondaires ;
- la nature et la complexité des activités de la structure et de son organisation.

Les structures peuvent, par exemple, utiliser des supports électroniques pour consigner des éléments tels que les confirmations d'indépendance, l'évaluation des performances et les résultats des contrôles de procédures.

A74. La documentation peut par exemple :

- décrire les procédures de surveillance de la maîtrise de la qualité, y compris la procédure de sélection des missions devant faire l'objet d'un contrôle périodique ;
- faire état des résultats des analyses portant sur :
  - le respect des normes professionnelles et des obligations légales et réglementaires applicables ;
  - la conception appropriée ou non du système de maîtrise de la qualité ;
  - l'application effective des règles et des procédures de maîtrise de la qualité de la structure afin de s'assurer que les rapports émis soient appropriés aux circonstances ;
- décrire les carences relevées, donner une évaluation de leur incidence et indiquer les éléments qui ont permis de déterminer si des mesures étaient nécessaires et, le cas échéant, la nature de ces mesures.

Considérations propres aux petites structures

A75. Afin de documenter leur système de maîtrise de la qualité, les petites structures peuvent utiliser des méthodes plus informelles telles que des notes consignées dans un manuel, des questionnaires de contrôle et des formulaires.

ANNEXE À LA NORME PROFESSIONNELLE DE MAÎTRISE DE LA QUALITÉ

RÈGLES PROFESSIONNELLES RELATIVES AUX OBLIGATIONS DES PROFESSIONNELS DE L'EXPERTISE COMPTABLE POUR LA PRÉVENTION DE L'UTILISATION DU SYSTÈME FINANCIER AUX FINS DE BLANCHIMENT DE CAPITAUX ET DE FINANCEMENT DU TERRORISME

Règles agréées par arrêté ministériel du 7 septembre 2010.
Applicables à compter du 12 septembre 2010.

SOMMAIRE Paragraphes

INTRODUCTION 1-3
DEFINITIONS 4
OBLIGATIONS REQUISES
Préambule 5
Obligation de vigilance à l'égard de l'identification du client et du Bénéficiaire effectif 6-10
Obligation de vigilance à l'égard des opérations réalisées par le client 11-13
Documentation 14
Obligation de déclaration à TRACFIN 15-20
Obligations relatives aux procédures et mesures de contrôle interne à mettre en œuvre au sein des structures d'exercice professionnel 21-26
Formation 27

Introduction

1.- Les professionnels de l'expertise comptable mettent en œuvre les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme définies aux sections 2 à 7 du chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier. Ces obligations s'exercent dans les limites de leurs missions et des normes professionnelles qui s'y appliquent.

2.- Les professionnels de l'expertise comptable respectent par ailleurs les procédures et mesures de contrôle interne mises en place au sein de leur structure d'exercice professionnel conformément à celles définies par le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables en application de l'article 29 (4°) du décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable et qui sont précisées aux paragraphes 21 à 27 de la présente norme.

3.- La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à la mise en œuvre des dispositions des sections précitées qui concernent :

- la vigilance à l'égard de l'identification du client et du bénéficiaire effectif ;
- la vigilance à l'égard des opérations réalisées par le client ;
- la déclaration à TRACFIN ;
- les procédures et mesures de contrôle interne à mettre en place au sein des structures d'exercice professionnel.

Définitions

4.- Dans le cadre de la présente norme :

- le terme « blanchiment » désigne le délit prévu aux articles 324-1 à 324-6 du code pénal, il suppose un mouvement financier ; le délit de blanchiment est commis par celui qui va contribuer à donner une apparence légale à des fonds provenant d'une infraction, qui peut dans certains cas être également l'auteur de l'infraction initiale ; le délit de blanchiment est aggravé notamment lorsqu'il est commis de façon habituelle, ou en utilisant les facilités que procure l'exercice d'une activité professionnelle comme celle de l'expertise comptable ;
- le terme « client » désigne une personne physique ou une personne morale avec laquelle le professionnel de l'expertise comptable est susceptible de conclure ou a conclu un contrat de prestation ;

- le terme « bénéficiaire effectif de la prestation » est défini par le code monétaire et financier : il désigne notamment une personne physique qui détient directement ou indirectement plus de 25% du capital ou des droits de vote du client personne morale ou qui détient en droit ou en fait un pouvoir de direction sur celui-ci ;
- le terme « soupçons » désigne l'aboutissement d'une démarche intellectuelle portant sur des anomalies constatées, basée sur des éléments objectifs de connaissance du client, et sur des éléments subjectifs relatifs à l'activité du client et aux opérations qu'il effectue ;
- le terme « relation d'affaires » désigne l'exercice par le professionnel de l'expertise comptable d'une mission confiée par un client ; cette relation nait lors de l'engagement des contacts préalables à la signature de la lettre de mission prévue par l'article 151 du Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable ;
- le terme « financement du terrorisme » défini à l'article L.421-2-2 du code pénal, vise la fourniture ou la gestion de fonds, sans l'intention de les utiliser ou en sachant qu'ils sont destinés à être utilisés à des fins terroristes. Cette opération n'est donc pas caractérisée par l'origine des fonds mais par leur destination ;
- le délit de « fraude fiscale » défini à l'article 1741 du code général des impôts est le fait de se soustraire totalement ou partiellement et de manière intentionnelle à l'impôt.

Obligations requises

Préambule

5.- Les professionnels de l'expertise comptable exercent leur obligation de vigilance sur la base d'une analyse des risques et selon trois niveaux :

- Vigilance allégée : lorsque le risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme paraît faible, les professionnels de l'expertise comptable peuvent réduire l'intensité des mesures de vigilance prévues. Dans ce cas, ils justifient que l'étendue des mesures est appropriée aux risques ;
- Vigilance normale lorsque les éléments d'analyse ou les circonstances n'autorisent pas une vigilance allégée ou n'imposent pas une vigilance renforcée ;
- Vigilance renforcée : lorsque le risque de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme paraît élevé, les professionnels de

l'expertise comptable doivent appliquer des mesures de vigilance complémentaires à l'égard de leur client, et notamment lorsque :

- le client ou son représentant légal n'est pas physiquement présent aux fins de l'identification ;
- le client est une personne résidant dans un autre état membre de l'Union européenne ou un pays tiers et qui est exposée à des risques particuliers en raison des fonctions politiques, juridictionnelles ou administratives qu'elle exerce ou a exercées pour le compte d'un autre état ou de celles qu'exercent ou ont exercées des membres directs de sa famille ou des personnes connues pour lui être étroitement associées.

Obligation de vigilance à l'égard de l'identification du client et du bénéficiaire effectif[10]

6.- Avant la signature de la lettre de mission, et ou au plus tard avant de commencer les travaux, le professionnel de l'expertise comptable :

- procède à l'identification du client, et le cas échéant du bénéficiaire effectif de la prestation ;
- recueille, par ailleurs, tout élément d'information pertinent sur ces personnes.

Processus d'identification du client

7.- Le processus d'identification consiste pour les professionnels de l'expertise comptable à demander la communication :

- pour un client personne physique, d'un document d'identité officiel en cours de validité comportant une photographie,
- pour le client personne morale, de tout acte ou extrait de registre officiel datant de moins de trois mois constatant la dénomination, la forme juridique, l'adresse du siège social et l'identité des associés et dirigeants.

Ils s'entretiennent le cas échéant avec le client ou son représentant habilité sur les éléments d'identification relevés afin de vérifier leur fiabilité.

8.- En application de l'article L.561-8 du code monétaire et financier, lorsque les professionnels de l'expertise comptable ne sont pas en mesure d'identifier le client, ils ne commencent pas leurs travaux.

[10] Article L.561-5 et 6 du Code monétaire et financier

- **Processus d'identification du bénéficiaire effectif**[11]

9.- Les professionnels de l'expertise comptable apprécient si les éléments obtenus sur le client leur permettent d'identifier le bénéficiaire effectif. Si tel n'est pas le cas, ils demandent au client ou à son représentant légal l'identité du bénéficiaire effectif et les éléments justifiant cette déclaration. Ils peuvent estimer nécessaire d'obtenir à ce titre une déclaration écrite du client ou de son représentant légal.

10.- Lorsque les professionnels de l'expertise comptable n'obtiennent pas d'éléments suffisamment probants sur l'identité du bénéficiaire effectif, ils peuvent décider de renoncer à proposer leurs services ou de ne pas commencer leurs travaux. S'ils acceptent tout de même une mission, ils prévoient de renforcer leur vigilance sur le risque de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme tout au long de la relation d'affaires.

Obligation de vigilance à l'égard des opérations réalisées par le client

11.- Dans le cadre de la mission qui leur a été confiée, les professionnels de l'expertise comptable mettent en œuvre les diligences définies par les dispositions légales et réglementaires, notamment les normes professionnelles applicables à cette mission. Ils n'ont pas à réaliser, dans le cadre des prestations qu'ils effectuent auprès de leurs clients, des investigations spécifiques ayant pour objectif de rechercher des opérations susceptibles de comporter un risque de blanchiment ou de financement du terrorisme, sauf s'ils constatent des anomalies ou ont un soupçon de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme.

12.- Lorsque dans le cadre de leur mission, les professionnels de l'expertise comptable ont connaissance d'opérations particulièrement complexes ou d'un montant inhabituellement élevé ou ne paraissant pas avoir de justification économique ou d'objet licite, ils procèdent à un examen renforcé en application du II de l'article L.561-10-2 du code monétaire et financier, et ils collectent des informations auprès du client sur l'origine des fonds ou la destination des sommes ainsi que sur l'objet de l'opération et l'identité de la personne qui en bénéficie.

13.- Pendant toute la durée de leur mission ou de leur prestation, les professionnels de l'expertise comptable exercent une vigilance adaptée aux risques identifiés de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme, notamment sur les éléments obtenus à l'occasion de

[11] Article R.561-7 du Code monétaire et financier

l'acceptation de la mission, en vue de maintenir une connaissance adéquate du client.

Documentation

14.- Les professionnels de l'expertise comptable conservent dans leurs dossiers pendant toute la durée de la relation d'affaires et pendant les cinq ans qui suivent sa fin, les documents relatifs à l'identité du client et le cas échéant du bénéficiaire effectif ainsi que les éléments d'information pertinents sur le client et les opérations qu'il effectue, mentionnés aux paragraphes 6, 11 et 12.

Cette documentation doit permettre aux professionnels de l'expertise comptable de justifier de l'adéquation des mesures de vigilance qu'ils ont mises en œuvre aux risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme.

Obligation de déclaration à TRACFIN[12]

- **Champ d'application de la déclaration**

15.- A l'issue de la collecte d'informations résultant de l'exercice de leur obligation de vigilance, les professionnels de l'expertise comptable doivent déposer une déclaration à TRACFIN portant sur :

- les opérations mettant en jeu des sommes dont ils savent, soupçonnent ou ont de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent d'une infraction passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou participent au financement du terrorisme ;
- les sommes ou opérations dont ils savent, soupçonnent ou ont de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent d'une fraude fiscale, lorsqu'ils sont en présence d'un des critères définis à l'article D. 561-32-1 du code monétaire et financier.

16.- Les professionnels de l'expertise comptable sont exonérés de cette obligation de déclaration en application de la directive européenne, transposée à l'article L.561-3-1 V du code monétaire et financier, lorsqu'ils donnent des consultations juridiques conformément aux dispositions de l'article 22 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 modifiée.

[12] Article L.561-15 du Code monétaire et financier

Forme et contenu de la déclaration

17.- La déclaration à TRACFIN, qui ne peut être déléguée, est effectuée par le professionnel de l'expertise comptable en charge de la mission ; elle est faite par écrit, par Internet sur le site de TRACFIN ou verbalement en présence d'un agent de TRACFIN.

18.- La déclaration à TRACFIN comporte les indications prévues au I de l'article R.561-31 du code monétaire et financier, savoir :

- l'identification et les coordonnées du déclarant ;
- les éléments d'identification et de connaissance du client et, le cas échéant, du bénéficiaire effectif ;
- la nature de la mission confiée ;
- le descriptif des opérations concernées ;
- les éléments d'analyse qui ont conduit le professionnel de l'expertise comptable à accepter la mission, les pièces ou documents justificatifs utiles à son exploitation par TRACFIN.

Confidentialité de la déclaration

19.- La déclaration à TRACFIN est confidentielle. Il est interdit, sous peine des sanctions prévues à l'article L.574-1 du code monétaire et financier, de porter à la connaissance du client ou de tiers l'existence et le contenu de la déclaration, à l'exception du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables. Les professionnels de l'expertise comptable ne font pas figurer la déclaration dans le dossier du client.

20.- Les professionnels de l'expertise comptable, les commissaires aux comptes et les avocats qui appartiennent au même réseau ou à une même structure d'exercice professionnel peuvent s'informer mutuellement de l'existence et du contenu de la déclaration lorsque :

- les informations communiquées sont nécessaires à l'exercice, au sein du réseau ou de la structure d'exercice professionnel, de la vigilance en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux ou le financement du terrorisme et sont exclusivement utilisées à cette fin ;
- les informations ne sont échangées qu'entre des personnes soumises à des obligations équivalentes en matière de secret professionnel et tenues à l'obligation de déclaration.

Si la personne informée exerce son activité à l'étranger, les professionnels de l'expertise comptable vérifient que le traitement des informations réalisé dans ce pays garantit un niveau de protection suffisant de la vie privée et des droits fondamentaux des personnes.

Obligations relatives aux procédures et mesures de contrôle interne à mettre en œuvre au sein des structures d'exercice professionnel[13]

Procédures et mesures de contrôle interne

21.- Les structures d'exercice professionnel mettent en place, en application de l'article L.561-32 du code monétaire et financier, des systèmes d'évaluation et de gestion des risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme.

22.- Chaque structure d'exercice professionnel désigne un responsable de la mise en place et du suivi de ces systèmes d'évaluation et de gestion des risques et des procédures correspondantes. A défaut de formalisation de cette désignation, le responsable ordinal connu du Conseil de l'Ordre des Experts-Comptables est réputé assumer cette fonction.

23.- Chaque structure d'exercice professionnel désigne un correspondant en charge de diffuser les informations utiles émanant de TRACFIN et met à sa disposition les moyens appropriés pour ce faire. Le professionnel de l'expertise comptable assume lui-même le rôle de correspondant et de responsable de la mise en place et du suivi des systèmes et des procédures lorsqu'il exerce en nom propre.

24.- Chaque structure d'exercice professionnel élabore une classification des risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme selon le degré d'exposition à ces risques apprécié en fonction des caractéristiques des clients pour lesquels les professionnels de l'expertise comptable interviennent ou sont sollicités, et notamment en fonction des activités exercées par ceux-ci, de la localisation de ces activités, de leur forme juridique et de leur taille.

25.- Les procédures relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme mises en place au sein de la structure d'exercice professionnel, portent sur :

- l'évaluation des risques de blanchiment et de financement du terrorisme au sein de l'entité cliente pour laquelle un professionnel de l'expertise comptable intervient ou est sollicité, au regard de la classification élaborée ;
- la mise en œuvre des mesures de vigilance lors de l'acceptation et au cours de la mission ;

[13] Article 29 (4°) du décret n°2012-432 du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable

- la conservation, pendant la durée légale, des pièces relatives à l'identification du client et du bénéficiaire effectif ;
- les modalités d'échanges d'informations au sein des structures d'exercice professionnel et des réseaux, dans les conditions définies à l'article L.561-20 du code monétaire et financier ;
- le respect de l'obligation de déclaration individuelle à TRACFIN ;
- la mise en œuvre de procédures de contrôle périodique et permanent des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme ;
- l'organisation de la conservation et de la confidentialité des déclarations de soupçons déposées.

26.- Les professionnels de l'expertise comptable prennent en compte, dans le recrutement des collaborateurs, les risques au regard de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

Formation

27.- Les structures d'exercice professionnel assurent l'information et la formation des professionnels de l'expertise comptable et des collaborateurs sur les obligations liées à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, et sur les procédures mises en place au sein de la structure. Elles déterminent la fréquence de la mise à jour des connaissances des professionnels et des collaborateurs selon l'évolution de la réglementation et des procédures applicables. (Article L.561-33 du code monétaire et financier).

NORMES PROFESSIONNELLES SPÉCIFIQUES

SOMMAIRE Pages

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION DE PRÉSENTATION DES COMPTES (NP 2300) 65

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION D'EXAMEN LIMITÉ DES COMPTES (NP 2400) 81

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION D'AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS DANS UNE PETITE ENTITÉ (NP 2910)..... 101

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE AUX MISSIONS D'ASSURANCE SUR DES INFORMATIONS AUTRES QUE DES COMPTES COMPLETS HISTORIQUES (ATTESTATIONS PARTICULIÈRES) (NP 3100)..... 151

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE A LA MISSION D'EXAMEN D'INFORMATIONS FINANCIÈRES PRÉVISIONNELLES (NP 3400) 183

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION D'EXAMEN D'INFORMATIONS SUR LA BASE DE PROCÉDURES CONVENUES (NP 4400) 203

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION DE COMPILATION DES COMPTES (NP 4410) 217

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION D'AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS 231

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION DE PRÉSENTATION DES COMPTES (NP 2300)

Norme agréée par arrêté ministériel du 1er septembre 2016 qui annule et remplace l'agrément du 20 juin 2011. Applicable aux exercices clos à compter du 31 décembre 2016.

SOMMAIRE Paragraphes

INTRODUCTION 1
NATURE ET OBJECTIF DE LA MISSION 2-3
DEFINITIONS 4
RESPONSABILITE DE LA DIRECTION DE L'ENTITE 5
EXIGENCES REQUISES
Esprit critique, jugement professionnel 6
Acceptation de la mission 7
Lettre de mission 8
Diligences à mettre en œuvre 9-15
Documentation des travaux 16
Rapport 17
Formulation de la conclusion 18-21
Contenu de l'attestation 22
MODALITES D'APPLICATION
Introduction A1
Nature et objectif de la mission A2
Esprit critique, jugement professionnel A3
Lettre de mission A4
Appréciation de l'organisation de la comptabilité A5
Préparation des comptes A6
Examen de la cohérence et de la vraisemblance des comptes A7
Documentation des travaux A8-A9
Contenu de l'attestation - Cas particulier des entités soumises au commissariat aux comptes A10
ANNEXE 1 : EXEMPLES DE RAPPORTS
Attestation sans observation E1
Attestation avec conclusion favorable mais avec observation(s) ayant une incidence sur la cohérence et la vraisemblance des comptes pris dans leur ensemble (désaccords, incertitudes, limitations) E2
Refus d'attester (incohérences, désaccords, incertitudes, limitations) E3
Compte rendu de travaux utilisable lorsque l'entité est soumise au commissariat aux comptes E4

Introduction

*Le terme **expert-comptable** employé dans le référentiel et la présente norme vise les experts-comptables et les salariés autorisés à exercer la profession d'expertise comptable aux termes de l'article 83 ter ou 83 quater de l'Ordonnance du 19 septembre 1945.*

1.- La présente norme professionnelle a pour objet de définir les principes que l'expert-comptable applique lorsqu'il conduit une mission de présentation des comptes. Elle définit en outre la forme et le contenu du rapport que l'expert-comptable établit à l'issue de cette mission (Réf. Par. A1).

Cette norme s'inscrit dans le cadre de référence et implique, à ce titre, le respect des normes professionnelles d'application générale, communes à l'ensemble des missions.

L'acceptation et le maintien par l'expert-comptable d'une mission de présentation des comptes sont en principe compatibles avec d'autres missions ou prestations susceptibles de lui être confiées par l'entité, sous réserve de certains cas d'incompatibilités, laissés à l'appréciation de l'expert-comptable.

Nature et objectif de la mission

2.- La mission de présentation des comptes est une mission d'assurance de niveau modéré aboutissant à une opinion portant sur la cohérence et la vraisemblance des comptes d'une entité pris dans leur ensemble.

La mission de présentation porte sur des comptes annuels ou intermédiaires. Elle n'est pas applicable aux comptes consolidés.

Le niveau d'assurance est inférieur à celui d'un audit ou d'un examen limité. L'opinion est exprimée sous une forme négative (Réf. Par. A2).

3.- L'objectif d'une mission de présentation des comptes est d'émettre une assurance de niveau modéré sur la cohérence et la vraisemblance des comptes de l'entité. L'expert-comptable conclut qu'il n'a pas relevé d'éléments de nature à remettre en cause la cohérence et la vraisemblance des comptes de l'entité pris dans leur ensemble.

L'objectif n'est pas de se prononcer sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle de ces comptes. Il n'est pas non plus de déceler les erreurs, actes illégaux ou autres irrégularités, par exemple des fraudes ou des malversations éventuelles.

Définitions

4.- Les termes utilisés dans la présente norme sont définis dans le « Glossaire des termes et expressions utilisés », qui fait partie intégrante du référentiel normatif.

Responsabilité de la direction de l'entité

5.- Les comptes sont établis sous la responsabilité de la direction de l'entité, conformément au référentiel comptable qui lui est applicable.

En conséquence, la direction de l'entité est responsable à l'égard des tiers de l'exhaustivité, de la fiabilité et de l'exactitude des informations comptables et financières ainsi que des procédures de contrôle interne concourant à l'établissement des comptes. Dès lors, la direction de l'entité est responsable des informations communiquées à l'expert-comptable pour les besoins de sa mission.

Exigences requises

Esprit critique, jugement professionnel

6.- L'expert-comptable exerce son jugement professionnel notamment pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des diligences à mettre en œuvre sur la base des informations recueillies, en faisant preuve d'esprit critique (Réf. Par. A3).

Acceptation de la mission

- **Prise de connaissance préalable de l'entité**

7.- Préalablement à l'acceptation de la mission, l'expert-comptable acquiert une connaissance de l'entité, de son évolution récente, de son secteur d'activité et de son environnement.

Lettre de mission

8.- Conformément au Code de déontologie, l'expert-comptable établit une lettre de mission dans laquelle il définit les termes, les conditions de la mission et les obligations réciproques des parties.

Cette lettre constitue un contrat qui a pour objectif principal de définir la mission. Elle facilite la planification des travaux et permet de confirmer

l'acceptation (ou le maintien) de la mission confiée à l'expert-comptable (Réf. Par. A4).

Diligences à mettre en œuvre

Prise de connaissance générale de l'entité

9.- L'expert-comptable acquiert ou met à jour sa connaissance générale de l'entité afin de pouvoir apprécier à l'issue de sa mission si les comptes donnent une information cohérente et vraisemblable.

Appréciation de l'organisation de la comptabilité

10.- L'expert-comptable prend connaissance de l'organisation de la comptabilité et, le cas échéant, recommande des procédures conformes à la législation en vigueur et adaptées à la taille et aux besoins de l'entité (Réf. Par. A5).

La mission de présentation ne comprend pas l'évaluation des procédures de contrôle interne de l'entité.

Appréciation de la régularité en la forme de la comptabilité

11.- Lorsque la comptabilité est tenue par l'entité, l'expert-comptable vérifie l'existence et la mise à jour des livres comptables obligatoires prévus par le Code de commerce.

L'expert-comptable effectue des contrôles par épreuves portant sur la qualité des enregistrements en tenant compte du principe d'importance relative et du caractère significatif.

Ces contrôles consistent notamment à :

- veiller à ce que les enregistrements soient appuyés d'une pièce justificative ;
- vérifier la pertinence de l'imputation comptable ;
- vérifier que l'enregistrement est effectué sur la bonne période.

Préparation des comptes

12.- Lorsque l'expert-comptable tient la comptabilité, sur la base des informations et estimations communiquées par la direction, il lui propose les écritures comptables d'inventaire et s'assure de leur correcte comptabilisation.

Lorsque l'entité tient la comptabilité, l'expert-comptable effectue des contrôles par épreuves sur les pièces justificatives sous-tendant les écritures d'inventaire enregistrées dans les comptes.

Il vérifie, le cas échéant, la pertinence des informations données dans l'annexe (Réf. Par. A6).

- **Examen de la cohérence et de la vraisemblance des comptes**

13.- L'expert-comptable met en œuvre une revue analytique lors de l'examen de la cohérence et de la vraisemblance des comptes qu'il effectue à la fin de ses travaux. L'application de cette technique lui permet de vérifier la cohérence et la vraisemblance des comptes pris dans leur ensemble au regard des éléments collectés lors de ses travaux (Réf. Par. A7).

14.- Lorsque cette revue analytique met en évidence des informations qui ne sont pas en corrélation avec d'autres informations, des variations significatives ou des tendances inattendues, l'expert-comptable détermine les diligences complémentaires à mettre en place pour expliquer ces variations et ces incohérences.

15.- Lorsqu'à l'issue des diligences complémentaires mises en œuvre ces incohérences sont confirmées, l'expert-comptable s'efforce d'obtenir des explications de la direction. Si les explications obtenues ne sont pas pertinentes et que les informations comptables présentées sont considérées par l'expert-comptable comme insuffisantes pour l'utilisateur des comptes, l'expert-comptable en tire les conséquences dans son rapport en formulant, selon les cas, une conclusion avec observation(s) ou un refus d'attester.

Documentation des travaux

16.- L'expert-comptable constitue un dossier de travail contenant la documentation de ses travaux et notamment les éléments importants sur lesquels se fondent ses conclusions (Réf. Par. A8, A9).

Rapport

17.- Le rapport émis à l'issue d'une mission de présentation prend la forme d'une attestation qui comporte une conclusion exprimant une assurance formulée sous une forme négative sur la cohérence et la vraisemblance des comptes pris dans leur ensemble. Les comptes sont annexés à l'attestation.

Outre ce rapport, l'expert-comptable peut délivrer à la direction de l'entité ses recommandations sous une forme appropriée. Celles-ci ne doivent pas remettre en cause la conclusion formulée dans l'attestation.

Formulation de la conclusion

18.- L'expert-comptable formule dans l'attestation :

- une conclusion favorable sans observation ;
- ou une conclusion favorable assortie d'une ou de plusieurs observations ;
- ou un refus d'attester.

■ Conclusion favorable sans observation

19.- L'expert-comptable formule une conclusion sans observation lorsqu'il a pu mettre en œuvre sans limitation toutes les diligences correspondant à une mission de présentation et qu'il n'a relevé, au cours de ses travaux, aucun élément de nature à remettre en cause la cohérence et la vraisemblance des comptes pris dans leur ensemble.

■ Conclusion favorable avec observation(s)

20.- L'expert-comptable formule une conclusion avec observation(s) :

- lorsqu'il a rencontré au cours de sa mission des limitations dans ses diligences ;
- ou qu'il a relevé une ou plusieurs incertitudes affectant les comptes ;
- ou qu'il est en désaccord avec le client sur une ou des options prises par ce dernier ;

et qu'il estime toutefois que les incidences de ces faits sur les comptes ne sont pas suffisamment significatives pour refuser d'attester la cohérence et la vraisemblance des comptes pris dans leur ensemble mais que ces faits méritent d'être portés à la connaissance de l'utilisateur des comptes.

■ Refus d'attester

21.- L'expert-comptable exprime un refus d'attester lorsqu'il estime que les incidences sur les comptes des faits relevés (incohérences multiples, limitations dans ses diligences, incertitudes ou désaccords) sont d'une importance telle qu'il ne peut obtenir un niveau d'assurance suffisant.

Contenu de l'attestation (Réf. Par. A10)

22.- L'expert-comptable établit une attestation qui comprend les éléments suivants:

- un intitulé ;
- une mention confirmant que la mission a été réalisée conformément à la présente norme professionnelle et qu'elle ne constitue ni un audit, ni un examen limité ;
- un paragraphe d'introduction comportant le rappel de sa qualité d'expert-comptable et de la mission de présentation des comptes qui lui a été confiée, l'identification de l'entité et des comptes objet de la mission qui sont joints au rapport, et de la période couverte par ces comptes ;
- les données caractéristiques des comptes : total du bilan, chiffre d'affaires, résultat net comptable ;
- une conclusion exprimée sous une forme négative ;
- la date du rapport ;
- l'identification de l' (des) expert(s)-comptable(s) signataire(s) du rapport.

Modalités d'application

Les modalités d'application de la norme de présentation ne revêtent pas un caractère obligatoire.

Introduction (Réf. Par. 1)

A1. En amont de la mission de présentation des comptes, l'entité peut confier à l'expert-comptable le soin de tenir sa comptabilité. Par ailleurs, la mission de présentation peut être complétée par d'autres missions et notamment l'établissement des paies et des déclarations fiscales et sociales.

Nature et objectif de la mission (Réf. Par. 2)

A2. Les diligences à mettre en œuvre dans le cadre d'une mission de présentation comprennent notamment :

- une prise de connaissance générale de l'entité ;

- une appréciation de l'organisation de la comptabilité ;
- une appréciation de la régularité en la forme de la comptabilité ;
- la participation, le cas échéant, à la préparation des comptes ;
- un examen de la cohérence et de la vraisemblance des comptes.

Esprit critique, jugement professionnel (Réf. Par. 6)

A3. L'expert-comptable évalue de façon critique les documents et les informations reçus.

Lettre de mission (Réf. Par. 8)

A4. La lettre de mission comporte au moins les éléments suivants, sans préjudice d'autres éléments liés aux particularités de l'entité que l'expert-comptable jugerait utile d'ajouter :

- la nature et l'objectif de la mission y compris le fait qu'elle ne constitue ni un audit, ni un examen limité ;
- les responsabilités respectives de l'expert-comptable et de la direction de l'entité dans le cadre de la mission ;
- la référence au Code de déontologie de la profession et à la présente norme ;
- le fait que la mission n'a pas pour objectif de déceler les erreurs, actes illégaux ou autres irrégularités ;
- le fait que les diligences mises en œuvre ne comprennent ni le contrôle de la réalité et de l'exhaustivité des opérations, ni le contrôle des inventaires physiques des actifs de l'entité à la clôture de l'exercice comptable (stocks, immobilisations, espèces en caisse notamment), ni l'appréciation des procédures de contrôle interne ;
- le fait que l'entité est responsable de la fiabilité, de l'exhaustivité et de l'exactitude des informations fournies à l'expert-comptable ;
- le référentiel comptable sur la base duquel les comptes sont présentés ;
- le fait que la mission se conclura par un rapport d'assurance sur la cohérence et la vraisemblance des comptes pris dans leur ensemble.

Elle comprend également les conditions générales ainsi que la répartition des tâches entre le client et l'expert-comptable.

Appréciation de l'organisation de la comptabilité (Réf. Par. 10)

A5. L'expert-comptable vérifie que l'entité utilise un plan de comptes adapté et conforme au référentiel comptable applicable.

Il attire l'attention de la direction sur les bonnes pratiques professionnelles en matière de procédures d'organisation administrative (documents types, classement des pièces comptables, autorisation de paiement, etc.).

Dans les entités pratiquant en cours d'exercice une comptabilité de trésorerie, l'expert-comptable apporte une attention particulière à la mise en place de procédures de classement et de référencement des documents qui permettent d'effectuer le recensement des créances et des dettes en fin d'exercice.

Préparation des comptes (Réf. : Par. 12)

A6. L'expert-comptable collecte auprès de l'entité les informations nécessaires pour déterminer les écritures d'inventaire, notamment :

- les taux d'amortissement applicables ;
- l'état récapitulatif du stock et des en-cours de production établi par l'entité ;
- les travaux éventuels réalisés par l'entité pour elle-même ;
- les créances douteuses ;
- les dépréciations d'actifs ;
- les provisions.

Il prend en considération le caractère significatif des données, ce qui peut le conduire à simplifier certaines opérations d'inventaire.

L'expert-comptable effectue les contrôles par épreuves qu'il estime appropriés sur les comptes de bilan et de résultat les plus significatifs de l'activité de l'entité, par exemple justification des soldes, rapprochement avec des pièces justificatives, dénouement des opérations bancaires à la clôture...

Ces contrôles peuvent être allégés lorsque les enregistrements comptables sont assurés par l'expert-comptable.

Examen de la cohérence et de la vraisemblance des comptes (Réf. Par. 13)

A7. Après écritures d'inventaire, l'expert-comptable procède à la « lecture d'ensemble » des comptes afin de s'assurer que ceux-ci :

- ne présentent pas d'anomalies manifestes ;
- donnent une information cohérente et vraisemblable par rapport à la connaissance acquise de l'entité et de son environnement, et par rapport aux informations communiquées par le client.

A cet effet, l'expert-comptable

- effectue des rapprochements entre les rubriques du bilan et du compte de résultat avec les éléments identiques de l'exercice précédent ;
- analyse les variations significatives et les informations qu'il considère comme essentielles dans la formation du résultat au regard des faits marquants de l'exercice ;
- se réfère, le cas échéant, à des entités similaires.

Documentation des travaux (Réf. Par. 16)

A8. L'expert-comptable constitue un dossier de travail qui peut être dématérialisé. Ce dossier de travail contient la documentation des travaux ; celle-ci doit permettre à un autre expert-comptable expérimenté n'ayant pas pris part à la mission de comprendre les problématiques rencontrées au cours de la mission et d'apprécier la pertinence des travaux réalisés par l'expert-comptable.

L'expert-comptable documente dans ce dossier les travaux effectués. Il formalise également les discussions intervenues avec la direction ou avec d'autres interlocuteurs qui portent sur les problématiques susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes.

Dans le cas où l'expert-comptable a identifié une information contradictoire ou incohérente susceptible d'induire en erreur le lecteur des comptes, il documente dans le dossier de travail la manière dont cette contradiction ou cette incohérence a été résolue pour la présentation finale des comptes. Il en formalise l'éventuel impact sur son rapport.

A9. Le dossier de travail comprend :

- les informations utiles sur l'entité pour la mission en cours et les missions ultérieures ;

- les documents de travail relatifs aux comptes de la période concernée.

Dans le cadre d'une mission de présentation, le dossier peut contenir, sans préjudice d'autres éléments liés aux particularités de l'entité que l'expert-comptable jugerait utile d'ajouter :

- un exemplaire de la lettre de mission ;
- des documents juridiques de l'entité et contrats importants ;
- la description de l'entité et de son activité ;
- la présentation de l'organisation comptable ;
- un programme de travail adapté ;
- le grand livre si celui-ci a été utilisé comme support des contrôles effectués et qu'il fait apparaître les contrôles opérés ;
- les feuilles de travail relatives à la préparation des comptes ;
- la formalisation de l'examen de cohérence et de vraisemblance ;
- une note de synthèse générale ;
- un exemplaire des comptes définitifs ;
- une copie signée du rapport établi. La signature du rapport peut être électronique.

Contenu de l'attestation (Réf. Par. 22) - Cas particulier des entités soumises au commissariat aux comptes

A10. Dans les entités soumises au commissariat aux comptes, l'expert-comptable n'a pas à délivrer, sauf considérations particulières, une attestation de présentation, sachant que le commissaire aux comptes délivrera à l'issue de sa mission une assurance de degré supérieur. Dans le cas général, il délivre un compte rendu de travaux ne comportant pas la formulation de l'assurance sur les comptes.

ANNEXE 1

LA MISSION DE PRESENTATION DES COMPTES ANNUELS OU INTERMEDIAIRES

EXEMPLES DE RAPPORTS

E1 • Attestation sans observation

ATTESTATION DE PRESENTATION DES COMPTES

En notre qualité d'expert-comptable et conformément aux termes de notre lettre de mission, nous avons effectué une mission de présentation des comptes … (*préciser « annuels », « intermédiaires »*) de … (*préciser l'entité concernée*) relatifs à … (*préciser la période ou l'exercice concerné*), qui se caractérisent par les données suivantes :

- Total du bilan ;
- Chiffre d'affaires ;
- Résultat net comptable.

Nos diligences ont été réalisées conformément à la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable à la mission de présentation des comptes qui ne constitue ni un audit ni un examen limité.

Sur la base de nos travaux, nous n'avons pas relevé d'éléments remettant en cause la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels (*ou « intermédiaires »*) pris dans leur ensemble tels qu'ils sont joints à la présente attestation.

Lieu, date et signature

E2 • Attestation avec conclusion favorable mais avec observation(s) ayant une incidence sur la cohérence et la vraisemblance des comptes pris dans leur ensemble (désaccords, incertitudes, limitations)

ATTESTATION DE PRESENTATION DES COMPTES

En notre qualité d'expert-comptable et conformément aux termes de notre lettre de mission, nous avons effectué une mission de présentation des comptes … (*préciser « annuels », « intermédiaires »*) de … (*préciser l'entité concernée*) relatifs à … (*préciser la période ou l'exercice concerné*), qui se caractérisent par les données suivantes :

- Total du bilan ;
- Chiffre d'affaires ;
- Résultat net comptable.

Nos diligences ont été réalisées conformément à la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable à la mission de présentation des comptes qui ne constitue ni un examen limité ni un audit.

Nous formulons une (des) observations(s) sur le(s) point(s) suivant(s) susceptible(s) d'affecter la cohérence et la vraisemblance des comptes :

(Description motivée et chiffrée des désaccords, incertitudes ou limitations faisant l'objet de l' (des) observation(s))

Sur la base de nos travaux, et sous réserve de l'incidence de l' (des) observation(s) décrite(s) dans le paragraphe ci-dessus, nous n'avons pas relevé d'éléments remettant en cause la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels (ou intermédiaires) pris dans leur ensemble tels qu'ils sont joints à la présente attestation.

Lieu, date et signature

E3 • Refus d'attester (incohérences, désaccords, incertitudes, limitations)

RAPPORT AVEC REFUS D'ATTESTER

En notre qualité d'expert-comptable et conformément aux termes de notre lettre de mission, nous avons effectué une mission de présentation des comptes … (*préciser « annuels », « intermédiaires »*) de … (*préciser l'entité concernée*) relatifs à … (*préciser la période ou l'exercice concerné*), qui se caractérisent par les données suivantes :

- Total du bilan ;
- Chiffre d'affaires ;
- Résultat net comptable.

Nos diligences ont été réalisées conformément à la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable à la mission de présentation des comptes qui ne constitue ni un examen limité ni un audit.

Dans le cadre de notre mission, nous avons relevé le(s) point(s) suivant(s) qui a (ont) une incidence significative sur la cohérence et la vraisemblance des comptes :

(Description du (des) point(s) relevé(s) et de son (leur) incidence sur les comptes)

Sur la base de nos travaux, et compte tenu de l'incidence significative du (des) point(s) mentionné(s) au paragraphe ci-dessus, nous ne sommes pas en mesure d'attester la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels (*ou « intermédiaires »*) pris dans leur ensemble tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Lieu, date et signature

E4 • Compte rendu de travaux utilisable lorsque l'entité est soumise au commissariat aux comptes

COMPTE RENDU DE TRAVAUX DE L'EXPERT-COMPTABLE

En notre qualité d'expert-comptable et conformément aux termes de notre lettre de mission en date du …, nous avons effectué une mission de présentation des comptes … (*préciser « annuels », « intermédiaires »)* de … (*préciser l'entité concernée*) relatifs à … (*préciser la période ou l'exercice concerné*) qui se caractérisent par les données suivantes :

- Total du bilan ;
- Chiffre d'affaires ;
- Résultat net comptable.

Nous avons effectué les diligences prévues par la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable à la mission de présentation des comptes.

Lieu, date et signature

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION D'EXAMEN LIMITÉ DES COMPTES (NP 2400)

Norme agréée par arrêté ministériel du 20 juin 2011.
Applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2012.

SOMMAIRE Paragraphes

INTRODUCTION 1
NATURE DE LA MISSION 2
OBJECTIF DE LA MISSION 3
DEFINITIONS 4
OBLIGATIONS REQUISES
Respect des textes, esprit critique, jugement professionnel 5-9
Procédures à mettre en œuvre 10-17
Documentation des travaux 18
Rapport 19-23
APPLICATION PRATIQUE ET AUTRES COMMENTAIRES
Introduction A1
Nature de la mission A2
L'exercice de l'esprit critique A3
La prise de connaissance A4
La lettre de mission A5
Seuil de signification et anomalies significatives A6
Procédures complémentaires A7
Documentation des travaux A8-A9
Rapport A10
Formulation de la conclusion A11
ANNEXE 1 : EXEMPLES DE RAPPORTS
Rapport sans réserve E1
Rapport sans réserve et avec un paragraphe d'observations soulignant une information donnée dans l'annexe E2
Rapport avec réserve(s) (désaccords ou limitations) E3
Rapport avec conclusion défavorable (désaccords) E4
Rapport avec impossibilité de conclure (limitations) E5
Rapport avec impossibilité de conclure (incertitudes graves et multiples) E6

Introduction

1.- La présente norme professionnelle a pour objet de définir les principes que le professionnel de l'expertise comptable applique lorsqu'il conduit une mission d'examen limité des comptes ; elle définit en outre la forme et le contenu du rapport que le professionnel de l'expertise comptable établit à l'issue de cette mission (Réf. Par. A1).

Nature de la mission

2.- Au regard du cadre de référence des missions du professionnel de l'expertise comptable, la mission d'examen limité des comptes est une mission d'assurance de niveau modéré aboutissant à une opinion exprimée sous une forme négative portant sur la conformité des comptes au référentiel comptable qui leur est applicable ; le niveau d'assurance est inférieur à celui de l'audit (Réf. Par. A2).

Objectif de la mission

3.- L'objectif d'une mission d'examen limité des comptes consiste, pour le professionnel de l'expertise comptable, sur la base de diligences ne mettant pas en œuvre toutes les procédures requises pour un audit, à conclure qu'il n'a pas relevé d'éléments le conduisant à considérer que ces comptes ne sont pas établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable.

Définitions

4.- Dans le cadre de la présente norme :

- le terme « *anomalie significative* » désigne une information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude, d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur ;
- le terme « *comptes* » désigne les comptes annuels, consolidés ou intermédiaires ;
- le terme « *diligences* » désigne l'ensemble des procédures et techniques de travail mises en œuvre par le professionnel de l'expertise comptable pour atteindre les objectifs de sa mission ;
- le terme « *direction* » désigne les dirigeants de l'entité et le cas échéant, les responsables nommément désignés par les dirigeants qui sont responsables de l'établissement et de l'arrêté des comptes ;

- l'expression « *esprit critique* » fait référence à une attitude relevant d'un esprit interrogatif, attentif à des conditions qui peuvent indiquer des anomalies possibles résultant d'erreurs ou provenant de fraudes, et conduisant à une évaluation critique des éléments probants. Le professionnel de l'expertise comptable prête une attention particulière aux informations dont il a eu connaissance dans le cadre de sa mission qui contredisent ou qui remettent en cause les déclarations faites par la direction ;
- le terme « *incohérence* » désigne une anomalie apparente ou identifiable par le professionnel de l'expertise comptable à la suite des diligences mises en œuvre ;
- l'expression « *procédures d'examen limité* » désigne essentiellement les entretiens avec la direction de l'entité et les procédures analytiques mises en œuvre par le professionnel de l'expertise comptable ;
- l'expression « *procédure analytique* » désigne une technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir :
  - de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires ;
  - de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

Ces procédures visent essentiellement à identifier les incohérences contenues dans les comptes ;

- l'expression « *référentiel comptable* » désigne l'ensemble de dispositions réglementaires applicables à l'entité concernant la forme et le contenu des comptes ainsi que la définition d'un jeu complet de comptes ;
- l'expression « *seuil de signification* » désigne le montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés ;
- le terme « *vraisemblance* » désigne le caractère raisonnable d'une information comptable ou non comptable contenue dans les comptes ; le caractère raisonnable s'apprécie notamment au regard des informations recueillies par le professionnel de l'expertise comptable lors de la phase de prise de connaissance de l'entité et par rapport à des critères habituels prédéterminés.

Obligations requises

Respect des textes, esprit critique, jugement professionnel

5.- Le professionnel de l'expertise comptable réalise la mission d'examen limité des comptes conformément aux textes légaux et réglementaires applicables à la profession et à la présente norme professionnelle ; les éléments de doctrine publiés par le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables sur ce type de mission bénéficient de l'autorité attachée à cette institution et sont pris en compte par le professionnel de l'expertise comptable pour conduire sa mission.

6.- Le professionnel de l'expertise comptable respecte les principes fondamentaux énoncés dans le Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable.

Dans le cadre de la présente mission, il est notamment tenu à l'égard de son client ou adhérent à un devoir d'information et de conseil qu'il remplit dans le respect des textes en vigueur[14].

7.- L'acceptation (ou le maintien) par le professionnel de l'expertise comptable d'une mission d'examen limité des comptes est compatible avec les autres missions ou prestations qui sont susceptibles de lui être confiées par la direction de l'entité dans la mesure où la nature de la mission ou de la prestation fournie en amont ne se substitue pas à une fonction managériale de l'entité[15].

8.- Préalablement à l'acceptation de la mission, le professionnel de l'expertise comptable s'entretient avec la direction de l'entité afin de préciser les responsabilités respectives dans l'établissement et l'arrêté des comptes. Il rappelle ces responsabilités dans la lettre de mission.

9.- Tout au long de sa mission, le professionnel de l'expertise comptable :

- fait preuve d'esprit critique et tient compte du fait que certaines situations peuvent conduire à des anomalies (Réf. Par. A3) ;
- exerce son jugement professionnel notamment pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'examen limité à mettre en œuvre, et pour conclure à partir des éléments collectés.

[14] Article 155 du Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable
[15] Code d'éthique de l'IFAC des professionnels comptables pour ce qui concerne les entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public

Procédures à mettre en œuvre

Prise de connaissance

10.- Préalablement à l'acceptation (ou au maintien) de la mission, le professionnel de l'expertise comptable acquiert (ou met à jour) une (sa) connaissance suffisante de l'entité et de son environnement, notamment de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et afin de concevoir et mettre en œuvre des procédures lui permettant de fonder sa conclusion sur ces comptes. A cet effet, il s'entretient avec la direction et lui précise notamment les responsabilités respectives de chacun dans la présentation et l'arrêté des comptes (Réf. Par. A4).

Lettre de mission

11.- En application de l'article 151 du Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable, le professionnel de l'expertise comptable établit une lettre de mission dans laquelle il définit les termes, les conditions de la mission et les obligations réciproques des parties.

Cette lettre constitue un contrat qui a pour objectif principal de s'assurer qu'il n'existe aucun malentendu avec le client ou l'adhérent quant aux termes de la mission. Elle facilite la planification des travaux et permet de confirmer l'acceptation (ou le maintien) de la mission qui est confiée au professionnel de l'expertise comptable (Réf. Par. A5).

Seuil de signification et anomalies significatives

12.- Préalablement à la mise en œuvre des procédures d'examen limité, le professionnel de l'expertise comptable détermine le ou les seuils de signification qui vont lui permettre d'évaluer l'incidence des anomalies détectées sur sa conclusion. Pour la détermination de ces seuils, le professionnel de l'expertise comptable applique les principes définis dans la norme professionnelle relative aux anomalies significatives et au seuil de signification applicable à la mission d'audit de comptes (Réf. Par. A6).

Procédures d'examen limité

13.- Les procédures d'examen limité des comptes comportent les étapes suivantes :

- un examen des principes et pratiques comptables suivis par l'entité ;
- une prise de connaissance des procédures appliquées par l'entité dans le traitement comptable des opérations, la préparation des comptes, ainsi que dans les méthodes utilisées pour identifier les informations

destinées à figurer dans les notes annexes aux comptes et le cas échéant, des modifications intervenues ;

- une collecte d'informations auprès de la direction portant sur les critères significatifs retenus pour l'établissement des comptes ;
- la mise en œuvre de procédures analytiques destinées à identifier des évolutions ou des corrélations inhabituelles. Dans le cadre de ces procédures, le professionnel de l'expertise comptable est attentif aux éléments qui ont pu faire l'objet d'écritures d'ajustement sur l'exercice ou sur les exercices précédents ;
- la lecture des procès-verbaux d'assemblées, de réunions du conseil d'administration afin d'identifier les délibérations ou décisions pouvant avoir une incidence sur les comptes ;
- des entretiens avec la direction de l'entité afin de débattre des points apparus à l'occasion des procédures mises en œuvre ou portant notamment sur :
  - l'exhaustivité des opérations enregistrées ;
  - l'existence éventuelle de changements comptables ;
  - les changements intervenus dans le(s) activité(s) de l'entité ;
  - les questions touchant à l'application des procédures ;
  - l'obtention d'une lettre d'affirmation des dirigeants si le professionnel de l'expertise comptable l'estime nécessaire.

14.- S'agissant de comptes intermédiaires, le professionnel de l'expertise comptable est plus particulièrement attentif aux points suivants :

- l'établissement des comptes intermédiaires conformément au référentiel comptable retenu, en particulier dans l'application du principe de permanence des méthodes ;
- la présence d'une annexe comportant notamment une information sur les options retenues dans le cadre d'un arrêté à une date intermédiaire ;
- la pertinence des comptes intermédiaires par rapport à sa connaissance générale de l'entité.

■ Procédures complémentaires

15.- Dès lors que les procédures mises en œuvre par le professionnel de l'expertise comptable révèlent que les comptes pourraient contenir des anomalies significatives, il lui appartient de mettre en œuvre les procédures complémentaires qu'il juge nécessaires (Réf. Par. A7).

16.- Lorsqu'à l'issue des procédures complémentaires mises en œuvre, ces anomalies sont confirmées, le professionnel de l'expertise comptable s'efforce d'obtenir des explications de la direction. Si les explications données ne sont pas pertinentes et que les informations comptables présentées sont considérées par le professionnel de l'expertise comptable comme insuffisantes pour l'utilisateur des comptes, le professionnel de l'expertise comptable en tire les conséquences dans son rapport en formulant, selon l'importance relative des anomalies, une conclusion avec réserve, une conclusion défavorable ou une impossibilité de conclure.

- **Evénements postérieurs à la clôture**

17.- Le professionnel de l'expertise comptable s'informe de l'existence éventuelle d'événements postérieurs pouvant avoir une incidence significative sur les comptes avant la date de signature de son rapport. Il n'est pas tenu d'appliquer des procédures particulières visant à identifier des événements se produisant après la date de signature de son rapport.

Documentation des travaux

18.- Le professionnel de l'expertise comptable constitue un dossier de travail contenant la documentation de ses travaux et notamment les éléments importants sur lesquels se fondent ses conclusions. Cette documentation permet de justifier que la mission a été effectuée selon les dispositions de la présente norme (Réf. Par. A8, A9).

Rapport

19.- Le rapport émis à l'issue d'une mission d'examen limité des comptes comporte une conclusion exprimant une assurance formulée sous une forme négative. Le professionnel de l'expertise comptable évalue si les éléments collectés lors de ses travaux ont un caractère suffisamment probant pour étayer cette conclusion (Réf. Par. A10).

20.- Sur la base des travaux effectués, le professionnel de l'expertise comptable détermine si des informations réunies à l'occasion de ses travaux indiquent que les comptes « ne donnent pas une image fidèle », conformément au référentiel comptable retenu.

21.- Le professionnel de l'expertise comptable établit un rapport qui comprend les éléments suivants :

- un intitulé ;
- le destinataire du rapport ;

- une mention confirmant que la mission a été réalisée conformément à la présente norme professionnelle et qu'elle ne constitue pas un audit ;
- un paragraphe d'introduction comportant :
  - le rappel de sa qualité de professionnel de l'expertise comptable et de la mission qui lui a été confiée, de procéder à un examen limité ;
  - l'identification de l'entité, des comptes objet de l'examen limité joints au rapport et de la période couverte par ces comptes ;
  - la mention de l'organe compétent ayant pris la responsabilité d'établir les comptes et précisant qu'il appartient au professionnel de l'expertise comptable de formuler une conclusion sur ceux-ci ;
- un paragraphe sur l'étendue de l'examen limité comportant :
  - une mention indiquant que l'examen se limite essentiellement à des procédures analytiques et à l'obtention des dirigeants et de toute personne compétente des informations estimées nécessaires ;
  - une mention précisant que les procédures mises en œuvre conduisent à une assurance moins élevée que celle résultant d'un audit ;
- une conclusion exprimée sous une forme négative ;
- la date du rapport ;
- l'adresse et l'identification du (des) professionnel(s) de l'expertise comptable signataire(s) du rapport.

Formulation de la conclusion (Réf. Par. A11)

22.- Le professionnel de l'expertise comptable formule dans le rapport :

- une conclusion favorable sans observation ;
- une conclusion favorable assortie d'une ou de plusieurs observations ;
- une conclusion avec réserve(s) ;
- une conclusion défavorable ;
- une impossibilité de conclure.

23.- Dans son rapport, le professionnel de l'expertise comptable :

- conclut qu'il n'a pas relevé d'éléments le conduisant à considérer que les comptes ne sont pas établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable identifié.

Lorsqu'il conclut avec réserve(s), ou lorsqu'il exprime une conclusion défavorable ou une impossibilité de conclure, le professionnel de l'expertise comptable en expose clairement les raisons et, si possible, en chiffre l'incidence.

- formule, si nécessaire, toute(s) observation(s) utile(s) pour souligner une information présentée de manière pertinente dans l'annexe des comptes.

Application pratique et autres commentaires

Introduction (Réf. Par. 1)

A1. Cette norme vise exclusivement la mission d'examen limité des comptes (annuels, consolidés ou intermédiaires) établis conformément à un référentiel comptable reconnu.

Nature de la mission (Réf. Par. 2)

A2. Les procédures mises en œuvre dans le cadre d'un examen limité ne sont pas de même nature ni aussi étendues que celles effectuées lors d'un audit. C'est pourquoi l'assurance apportée par le professionnel de l'expertise comptable lors d'un examen limité est qualifiée « d'assurance modérée » car d'un niveau inférieur à « l'assurance raisonnable » apportée par un audit.

Afin de répondre à l'objectif de l'expression d'une assurance modérée formulée dans son rapport, le professionnel de l'expertise comptable collecte des éléments sur lesquels il fonde ses conclusions, essentiellement sur la base de demandes d'informations, d'explications et de procédures analytiques.

L'exercice de l'esprit critique (Réf. Par. 9)

A3. Le professionnel de l'expertise comptable évalue de façon critique les documents et les informations comptables ou non comptables communiquées ; il reste attentif à celles recueillies au cours de sa mission qui contredisent ou remettent en cause les informations obtenues de la direction.

La prise de connaissance (Réf. Par. 10)

A4. Le professionnel de l'expertise comptable acquiert ou met à jour en début et tout au long de sa mission, sa connaissance de l'entité, notamment pour ce qui concerne son secteur d'activité, son organisation, les systèmes comptables utilisés, la nature des opérations traitées, le référentiel comptable utilisé et les principes et pratiques comptables suivis par l'entité pour l'enregistrement des actifs et des passifs, des produits et des charges.

Cette connaissance lui permet d'identifier les procédures appropriées à mettre en œuvre et de mieux comprendre les informations et autres éléments recueillis auprès de l'entité. Cette connaissance est obtenue par l'intermédiaire du personnel de l'entité et auprès de la direction ; elle comprend également une description des procédures de contrôle interne concourant à l'élaboration des comptes.

Conformément à l'article 123-14 du Code de commerce, les dirigeants ont l'obligation de présenter des comptes réguliers, sincères et qui donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité. Une mission d'examen limité n'exonère pas la direction de sa responsabilité ; la direction reste in fine responsable à l'égard des tiers de l'exhaustivité, de la fiabilité et de l'exactitude des informations comptables et financières ainsi que des procédures de contrôle interne concourant à l'élaboration des comptes.

La lettre de mission (Réf. Par. 11)

A5. La lettre de mission comporte les éléments suivants, sans préjudice d'autres éléments liés aux particularités de l'entité que le professionnel de l'expertise comptable jugerait utile d'ajouter :

- la nature et l'objectif de la mission y compris le fait qu'elle ne constitue pas un audit ;
- les responsabilités respectives du professionnel de l'expertise comptable et de la direction dans le cadre de la mission ;
- la référence au Code de déontologie de la profession et à la présente norme ;
- le fait que la mission n'a pas pour objectif de déceler les erreurs, actes illégaux ou autres irrégularités, par exemple des fraudes ou des malversations éventuelles ;
- le fait que les procédures mises en œuvre ne comprennent pas l'appréciation des procédures de contrôle interne de l'entité et qu'en

conséquence les procédures mises en œuvre par le professionnel de l'expertise comptable ne permettent pas de détecter toutes les anomalies pouvant exister dans les comptes, notamment celles provenant de fraudes perpétrées dans l'entité ;

- la nature des informations à communiquer par la direction et le fait que celle-ci reste responsable de la fiabilité, de l'exhaustivité et de l'exactitude des informations fournies au professionnel de l'expertise comptable ;
- le référentiel comptable sur la base duquel les comptes sont établis ;
- la forme du rapport établi à l'issue de la mission.

Elle comprend également les conditions générales du contrat de mission ainsi qu'un tableau de répartition des tâches entre le client ou l'adhérent et le professionnel de l'expertise comptable.

Seuil de signification et anomalies significatives (Réf. Par. 12)

A6. Pour la détermination de ces seuils, le professionnel de l'expertise comptable applique les principes définis dans la norme professionnelle relative aux anomalies significatives et au seuil de signification applicable à la mission d'audit de comptes.

Procédures complémentaires (Réf. Par. 15)

A7. Ces procédures complémentaires consistent essentiellement à effectuer des contrôles de substance des comptes susceptibles de contenir des anomalies significatives et à collecter des éléments à caractère probant. Le professionnel de l'expertise comptable choisit parmi les techniques de contrôle prévues par la norme professionnelle 500 applicable à la mission d'audit.

Documentation des travaux (Réf. Par. 18)

A8. Le professionnel de l'expertise comptable constitue un dossier de travail pour chacune des entités dans laquelle il effectue une mission d'examen limité. Le dossier de travail contient la documentation des travaux ; celle-ci doit permettre à un autre professionnel expérimenté n'ayant pas pris part à la mission d'être en mesure de comprendre les problématiques rencontrées au cours de la mission et d'apprécier la pertinence des travaux réalisés par le professionnel de l'expertise comptable.

Le professionnel de l'expertise comptable documente et formalise dans ce dossier les travaux effectués et notamment les discussions intervenues avec la direction ou avec d'autres interlocuteurs qui portent sur les problématiques susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes. Dans le cas où le professionnel de l'expertise comptable a identifié une information contradictoire ou incohérente susceptible d'induire en erreur le lecteur des comptes, il documente dans le dossier de travail la manière dont cette contradiction ou cette incohérence a été résolue pour la présentation finale des comptes.

A9. Le dossier de travail comprend :

- toutes les informations utiles sur l'entreprise pour la mission en cours et les missions ultérieures ;
- tous les documents de travail relatifs aux comptes de l'exercice.

Dans le cadre d'une mission d'examen limité, le dossier contient, sans préjudice d'autres éléments liés aux particularités de l'entité que le professionnel de l'expertise comptable jugerait utile d'ajouter :

- un exemplaire de la lettre de mission ;
- les documents juridiques de l'entité et les contrats importants ;
- la description de l'entreprise et de son activité ;
- la description du système comptable ;
- un programme de travail adapté et un questionnaire aide-mémoire ;
- le grand livre si celui-ci a été utilisé comme feuille de travail et qu'il fait apparaître les contrôles opérés ;
- les feuilles de travail relatives aux diligences mises en œuvre dans le respect de la présente norme, notamment la description des procédures analytiques et la formalisation des entretiens avec la direction ;
- une note de synthèse générale ;
- un exemplaire des comptes définitifs ;
- une copie signée du rapport établi.

Rapport (Réf. Par. 19)

A10. Le rapport émis par le professionnel de l'expertise comptable à l'issue d'un examen limité décrit l'étendue d'un tel examen afin de permettre au lecteur de comprendre la nature des travaux réalisés. Il précise que les travaux effectués ne comportent pas tous les contrôles

propres à un audit et que, de ce fait, un tel examen conduit à une assurance moins élevée que celle résultant d'un audit. Le professionnel de l'expertise comptable date son rapport d'examen limité de la date de la fin de ses travaux.

Formulation de la conclusion (Réf. Par. 22)

A11. Les situations conduisant à une conclusion avec réserve(s), à une conclusion défavorable, ou à une impossibilité de conclure, sont analogues à celles développées dans la norme applicable au rapport d'audit de comptes.

Dans certains cas, le rapport comporte, dans un paragraphe distinct, des observations dont l'objectif est d'attirer l'attention du lecteur sur un point concernant les comptes et exposé de manière pertinente dans l'annexe. Ce paragraphe distinct d'observations est placé après la formulation de la conclusion du professionnel de l'expertise comptable et précise que celles-ci ne remettent pas en cause la conclusion exprimée.

Les circonstances dans lesquelles un paragraphe d'observations est inséré sont analogues à celles exposées dans la norme applicable au rapport d'audit de comptes. Le professionnel de l'expertise comptable date son rapport d'examen limité de la date de la fin de ses travaux.

ANNEXE 1

LA MISSION D'EXAMEN LIMITÉ DES COMPTES

EXEMPLES DE RAPPORTS

E1 • Rapport sans réserve

Conformément à la mission qui nous a été confiée par la direction et qui a fait l'objet de notre lettre en date du …, nous avons effectué un examen limité des comptes … (*préciser « annuels », « consolidés », « intermédiaires »*) de … (*préciser l'entité concernée*) relatifs à … (*préciser la période ou l'exercice concerné*), tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Ces comptes ont été préparés sous la responsabilité de la direction. Il nous appartient, sur la base de notre examen limité, d'exprimer notre conclusion sur ces comptes.

Nous avons effectué cet examen conformément aux dispositions de la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable à la mission d'examen limité des comptes.

Cette norme requiert la mise en œuvre de diligences limitées conduisant à une assurance, moins élevée que celle résultant d'un audit, que les comptes … (*préciser « annuels », « consolidés », « intermédiaires »*) ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un examen de cette nature ne comprend pas tous les contrôles propres à un audit, mais se limite à mettre en œuvre des procédures analytiques et à obtenir de la direction les informations que nous avons estimées nécessaires.

Sur la base de notre examen limité, nous n'avons pas relevé d'éléments qui nous conduisent à considérer que les comptes ne sont pas établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable.

Lieu, date et signature

E2 • Rapport sans réserve et avec un paragraphe d'observations soulignant une information donnée dans l'annexe

Conformément à la mission qui nous a été confiée par la direction et qui a fait l'objet de notre lettre en date du …, nous avons effectué un examen limité des comptes … (*préciser « annuels », « consolidés », « intermédiaires »*) de … (*préciser l'entité concernée*) relatifs à … (*préciser la période ou l'exercice concerné),* tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Ces comptes ont été préparés sous la responsabilité de la direction. Il nous appartient, sur la base de notre examen limité, d'exprimer notre conclusion sur ces comptes.

Nous avons effectué cet examen conformément aux dispositions de la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable à la mission d'examen limité des comptes.

Cette norme requiert la mise en œuvre de diligences limitées conduisant à une assurance, moins élevée que celle résultant d'un audit, que les comptes … (*préciser « annuels », « consolidés », « intermédiaires »*) ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un examen de cette nature ne comprend pas tous les contrôles propres à un audit, mais se limite à mettre en œuvre des procédures analytiques et à obtenir de la direction les informations que nous avons estimées nécessaires.

Sur la base de notre examen limité, nous n'avons pas relevé d'éléments qui nous conduisent à considérer que les comptes ne sont pas établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable.

Sans remettre en cause la conclusion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur le point exposé dans la note xx de l'annexe concernant …

(Exposé du point concerné)

Lieu, date et signature

E3 • Rapport avec réserve(s) (désaccords ou limitations)

Conformément à la mission qui nous a été confiée par la direction et qui a fait l'objet de notre lettre en date du …, nous avons effectué un examen limité des comptes … (*préciser « annuels », « consolidés », « intermédiaires »)* de … (*préciser l'entité concernée*) relatifs à … (*préciser la période ou l'exercice concerné*), tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Ces comptes ont été préparés sous la responsabilité de la direction. Il nous appartient, sur la base de notre examen limité, d'exprimer notre conclusion sur ces comptes.

Nous avons effectué cet examen conformément aux dispositions de la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable à la mission d'examen limité des comptes.

Cette norme requiert la mise en œuvre de diligences limitées conduisant à une assurance, moins élevée que celle résultant d'un audit, que les comptes ... (*préciser « annuels », « consolidés », « intermédiaires »*) ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un examen de cette nature ne comprend pas tous les contrôles propres à un audit, mais se limite à mettre en œuvre des procédures analytiques et à obtenir de la direction les informations que nous avons estimées nécessaires.

Nous formulons une (des) réserve(s) sur le(s) point(s) suivant(s) :

(Description motivée et chiffrée des désaccords sur les règles et méthodes comptables ou des limitations faisant l'objet de la réserve)

Sur la base de notre examen limité et sous cette (ces) réserve(s), nous n'avons pas relevé d'autres éléments qui nous conduisent à considérer que les comptes ne sont pas établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable.

Lieu, date et signature

E4 • Rapport avec conclusion défavorable (désaccords)

Conformément à la mission qui nous a été confiée par la direction et qui a fait l'objet de notre lettre en date du …, nous avons effectué un examen limité des comptes … (*préciser « annuels », « consolidés », « intermédiaires »*) de … (*préciser l'entité concernée*) relatifs à … (*préciser la période ou l'exercice concerné*), tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Ces comptes ont été préparés sous la responsabilité de la direction. Il nous appartient, sur la base de notre examen limité, d'exprimer notre conclusion sur ces comptes.

Nous avons effectué cet examen conformément aux dispositions de la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable à la mission d'examen limité des comptes.

Cette norme requiert la mise en œuvre de diligences limitées conduisant à une assurance, moins élevée que celle résultant d'un audit, que les comptes … (*préciser « annuels », « consolidés », « intermédiaires »*) ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un examen de cette nature ne comprend pas tous les contrôles propres à un audit, mais se limite à mettre en œuvre des procédures analytiques et à obtenir de la direction les informations que nous avons estimées nécessaires.

Nous portons à votre connaissance le(s) point(s) suivant(s) qui ont une incidence significative sur les comptes :

(Description motivée et chiffrée des désaccords sur les règles et méthodes comptables conduisant à la conclusion défavorable)

Sur la base de notre examen limité et en raison des faits exposés ci-dessus, nous sommes d'avis que les comptes ne sont pas établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable.

Lieu, date et signature

E5 • Rapport avec impossibilité de conclure (limitations)

Conformément à la mission qui nous a été confiée par la direction et qui a fait l'objet de notre lettre en date du …, nous avons effectué un examen limité des comptes … (*préciser « annuels », « consolidés », « intermédiaires »*) de … (*préciser l'entité concernée*) relatifs à … (*préciser la période ou l'exercice concerné*), tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Ces comptes ont été préparés sous la responsabilité de la direction. Il nous appartient, sur la base de notre examen limité, d'exprimer notre conclusion sur ces comptes.

Nous avons effectué cet examen conformément aux dispositions de la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable à la mission d'examen limité des comptes.

Cette norme requiert la mise en œuvre de diligences limitées conduisant à une assurance, moins élevée que celle résultant d'un audit, que les comptes … (*préciser « annuels », « consolidés », « intermédiaires »*) ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un examen de cette nature ne comprend pas tous les contrôles propres à un audit, mais se limite à mettre en œuvre des procédures analytiques et à obtenir de la direction les informations que nous avons estimées nécessaires.

Nous portons à votre connaissance le(s) point(s) suivant(s) :

(Indication et description des limitations conduisant à l'impossibilité de conclure)

Sur la base de notre examen limité, nous ne sommes pas en mesure, en raison des limitations exposés ci-dessus, de déterminer si les comptes ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable.

Lieu, date et signature

E6 • Rapport avec impossibilité de conclure (incertitudes graves et multiples)

Conformément à la mission qui nous a été confiée par la direction et qui a fait l'objet de notre lettre en date du …, nous avons effectué un examen limité des comptes … (*préciser « annuels », « consolidés », « intermédiaires »*) de … (*préciser l'entité concernée*) relatifs à … (*préciser la période ou l'exercice concerné*), tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Ces comptes ont été préparés sous la responsabilité de la direction. Il nous appartient, sur la base de notre examen limité, d'exprimer notre conclusion sur ces comptes.

Nous avons effectué cet examen conformément aux dispositions de la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable à la mission d'examen limité des comptes.

Cette norme requiert la mise en œuvre de diligences limitées conduisant à une assurance, moins élevée que celle résultant d'un audit, que les comptes … (*préciser « annuels », « consolidés », « intermédiaires »*) ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un examen de cette nature ne comprend pas tous les contrôles propres à un audit, mais se limite à mettre en œuvre des procédures analytiques et à obtenir de la direction les informations que nous avons estimées nécessaires.

Nous portons à votre connaissance le(s) point(s) suivant(s) :

(Description motivée des incertitudes conduisant à l'impossibilité de conclure)

Sur la base de notre examen limité, nous ne sommes pas en mesure, en raison des incertitudes exposées ci-dessus, de déterminer si les comptes ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable.

Lieu, date et signature

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION D'AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS DANS UNE PETITE ENTITÉ (NP 2910)

Norme agréée par arrêté ministériel du 13 mars 2017.
Applicable à compter du 1er juillet 2017.

SOMMAIRE Paragraphes

INTRODUCTION 1-3
OBJECTIFS DE LA MISSION 4
DEFINITIONS 5
DILIGENCES REQUISES 6-42
Lettre de mission 7-9
Contrôle qualité d'un audit des états financiers 10
Documentation 11
Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des états financiers 12-13
Prise en considération des textes législatifs et réglementaires lors de l'audit des états financiers 14
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise 15-16
Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction 17
Planification d'un audit des états financiers 18
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement 19
Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit 20
Réponses du professionnel aux risques évalués 21
Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services 22
Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit 23
Eléments probants 24
Eléments probants – considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques 25
Confirmations externes 26
Missions d'audit initiales – soldes d'ouverture 27
Procédures analytiques 28
Sondages en audit 29-30
Audit des estimations comptables 31
Parties liées 32
Evènements postérieurs à la clôture 33
Continuité de l'exploitation 34
Déclarations écrites 35

Utilisation des travaux des auditeurs internes 36
Utilisation des travaux d'un expert désigné par le professionnel 37
Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers 38-40
Données comparatives – chiffres correspondants et états financiers comparatifs 41
Les obligations du professionnel au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités 42

APPLICATION PRATIQUE ET AUTRES COMMENTAIRES A1-A16

TABLE DE CORRESPONDANCE AVEC LES ISA ..... ISA 200 A 720

ANNEXE I - EXEMPLES DE RAPPORT

Rapport de l'auditeur indépendant sur les états financiers (comptes) E1
Rapport de l'auditeur indépendant comportant une opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers (comptes)..... E2
Rapport de l'auditeur indépendant comportant une opinion avec réserve en raison de l'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés E3
Rapport de l'auditeur indépendant comportant une opinion défavorable en raison d'une anomalie significative dans les états financiers (comptes) E4
Rapport de l'auditeur indépendant comportant une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés portant sur un poste des états financiers (comptes) E5
Rapport de l'auditeur indépendant comportant une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant plusieurs postes des états financiers (comptes) E6
Rapport de l'auditeur indépendant incluant un paragraphe d'observation E7

ANNEXE II – EXTRAIT DES DÉFINITIONS ISA ..... pages 142-150

Introduction

Le terme « professionnel » est employé dans cette norme en lieu et place du terme « auditeur » au sein des normes ISA.

Champ d'application

1. - Les objectifs du professionnel sont indépendants des caractéristiques des entités et notamment de leur taille. Les normes ont un caractère général qui permet au professionnel d'atteindre ses objectifs quel que soit le contexte dans lequel il exerce sa mission. Il applique donc les mêmes normes quelles que soient les caractéristiques de l'entité.

Toutefois, il adapte son approche, sa démarche et le choix de ses techniques pour tenir compte des particularités de la petite entité pour laquelle il doit veiller à limiter les contraintes imposées au regard de la capacité organisationnelle de celle-ci.

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

- concentration de la propriété et de la direction entre les mains d'un petit nombre de personnes (souvent une personne unique – soit une personne physique, soit une autre entité qui détient l'entité sous réserve que son propriétaire présente les mêmes caractéristiques qualitatives), et
- un ou plusieurs des attributs suivants :
  - des transactions simples ou peu complexes,
  - une comptabilité simple,
  - une activité peu diversifiée ou peu de produits dans les lignes de produits,
  - des contrôles internes restreints,
  - peu de niveaux de direction mais avec des responsabilités étendues sur les différents contrôles, ou
  - peu d'employés, beaucoup ayant des tâches très larges.

Ces caractéristiques qualitatives ne sont pas exhaustives, elles ne concernent pas seulement les petites entités, et celles-ci ne présentent pas nécessairement toutes ces caractéristiques (Réf. Par. A1).

Date d'entrée en vigueur

3. – Cette norme professionnelle agréée par arrêté ministériel du 13 mars 2017 est applicable au 1er juillet 2017.

Objectifs de la mission

4. – Les objectifs poursuivis par le professionnel qui réalise un audit des états financiers d'une petite entité sont indépendants des caractéristiques de l'entité et notamment de sa taille. Ainsi le professionnel qui réalise un audit des états financiers d'une petite entité a pour objectifs :

- d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et, en conséquence, de pouvoir exprimer une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable,
- de délivrer un rapport sur les états financiers, et de procéder aux communications exigées par les normes ISA, en fonction de ses constatations.

Le professionnel accomplit les diligences prévues par les normes internationales d'audit (ISA)[16] relatives à l'audit des états financiers qu'il connait et dont il adapte les modalités de mise en œuvre en se fondant sur son jugement professionnel et sur la présente norme professionnelle (Réf. Par. A2).

En cas de conflit de normes avec les normes précitées ou d'absence de disposition dans la présente norme, le professionnel applique les diligences prévues par les normes internationales d'audit (ISA) relatives à l'audit des états financiers.

Définitions

5. – Un extrait des définitions issues des normes ISA est annexé à la présente norme à des fins pédagogiques.

[16] Les normes ISA sont disponibles à l'adresse suivante : www.experts-comptables.fr/Normes

Diligences requises

6. – Pour comprendre les objectifs et pour appliquer correctement les diligences requises, le professionnel doit avoir connaissance de l'intégralité du texte d'une norme ISA, y compris de ses modalités d'application et autres informations explicatives (Réf. Par. A3).

Lettre de mission

7. – Le professionnel accepte ou poursuit une mission d'audit seulement dans les cas où les conditions sur la base desquelles l'audit sera effectué ont été convenues :

- en s'assurant que les conditions préalables à un audit sont réunies, et
- après confirmation qu'il existe une compréhension réciproque entre le professionnel et la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des termes de la mission d'audit.

8. – Les conditions préalables concernent l'utilisation par la direction d'un référentiel comptable acceptable pour l'établissement des états financiers et l'accord de cette dernière et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des principes sur la base desquels un audit est effectué.

9. – Le professionnel fait explicitement référence à la présente norme dans sa lettre de mission, et adopte en fonction de son jugement professionnel une rédaction appropriée au contexte de l'entité auditée (Réf. Par. A4).

Contrôle qualité d'un audit des états financiers

10. – La structure d'exercice professionnel met en place un système de contrôle qualité pour les missions d'audit selon des critères qu'elle définit (Réf. Par. A5).

Documentation

11. – Le professionnel prend en compte les dispositions de la présente norme et adapte la documentation de son dossier à la taille et aux caractéristiques de l'entité auditée et à la complexité de la mission (Réf. Par. A6).

Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des états financiers

12. – Le professionnel :

- identifie et évalue les risques que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes (Réf. Par. A7),
- recueille des éléments probants suffisants et appropriés par rapport aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes par la conception et la mise en œuvre de réponses appropriées,
- apporte les réponses appropriées aux fraudes identifiées ou suspectées.

13. – Bien que la fraude relève d'un concept juridique large, pour les besoins des normes ISA le professionnel n'est concerné que par la fraude entraînant une anomalie significative dans les états financiers. Le professionnel s'intéresse à deux types d'anomalies intentionnelles : les anomalies résultant de l'élaboration d'informations financières mensongères et les anomalies résultant d'un détournement d'actif. Bien que le professionnel puisse suspecter ou, dans de rares cas, identifier la survenance d'une fraude, il n'a pas à qualifier l'acte pour déterminer si une fraude existe réellement au sens juridique du terme.

Prise en considération des textes législatifs et réglementaires lors de l'audit des états financiers

14. – Le professionnel :

- recueille des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des dispositions des textes législatifs et réglementaires dont il est admis qu'elles ont une incidence directe sur la détermination des données chiffrées significatives enregistrées et l'information fournie dans les états financiers,
- met en œuvre des procédures d'audit spécifiques visant à identifier les cas de non-respect d'autres textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers, et
- apporte une réponse appropriée aux cas avérés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires identifiés au cours de l'audit.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

15. – Le professionnel :

- communique clairement aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les responsabilités qui incombent au professionnel au regard de l'audit des états financiers, et donne une vue d'ensemble de l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus,
- obtient des personnes constituant le gouvernement d'entreprise des informations pertinentes pour l'audit,
- fournit en temps voulu aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ses observations résultant de l'audit qui sont d'importance et d'intérêt pour celles-ci au regard de leur responsabilité de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière, et
- promeut un processus d'échange effectif entre le professionnel et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

16. – Dans le cas d'audit de petites entités, le professionnel adapte les modalités de sa communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Réf. Par. A8).

Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction

17. – Le professionnel communique de façon appropriée aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction les faiblesses du contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit et qui, selon son propre jugement professionnel, sont suffisamment importantes pour mériter leur attention respective (Réf. Par. A9).

Planification d'un audit des états financiers

18. – Le professionnel planifie l'audit afin que la mission soit réalisée de manière efficace. Il définit une stratégie générale d'audit pour la mission précisant l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit ainsi que les lignes directrices pour l'établissement du programme de travail (Réf. Par. A10).

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement

19. – Le professionnel identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions, par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, fournissant ainsi une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses aux risques évalués d'anomalies significatives (Réf. Par. A11).

Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit

20. – Le professionnel applique le concept de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit (Réf. Par. A12).

Réponses du professionnel aux risques évalués

21. – Le professionnel recueille des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques évalués d'anomalies significatives, en définissant et en mettant en œuvre des réponses appropriées à ces risques. Pour cela, il utilise des contrôles de substance, des tests de procédures ou un mixte des deux (Réf. Par. A13).

Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services

22. – Lorsque l'entité fait appel à une société de services, le professionnel :

- acquiert une connaissance de la nature et de l'importance des prestations fournies par la société de services et de leur incidence sur le contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinent pour l'audit, qui soit suffisante pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, et
- conçoit et met en œuvre des procédures d'audit répondant à ces risques (Réf. Par. A14).

Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit

23. – Le professionnel évalue :

- l'incidence sur l'audit des anomalies relevées, et
- l'incidence sur les états financiers des anomalies non corrigées, s'il en existe.

Eléments probants

24. – Le professionnel conçoit et met en œuvre des procédures d'audit de nature à lui permettre de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour pouvoir tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit.

Eléments probants – considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques

25. – Le professionnel recueille des éléments probants suffisants et appropriés concernant :

- l'existence et l'état des stocks, s'ils sont significatifs au regard des états financiers,
- l'exhaustivité du recensement des procès et litiges impliquant l'entité, et
- la présentation des informations à fournir concernant, le cas échéant, l'information sectorielle conformément au référentiel comptable applicable.

Confirmations externes

26. – Lorsque le professionnel décide de recourir aux procédures de confirmation externe, il doit conserver le contrôle sur les demandes de confirmations externes, ce qui implique, notamment :

- de déterminer quelles informations il convient de faire confirmer ou de demander,
- de sélectionner les tiers appropriés à confirmer,
- de concevoir les demandes de confirmation, en prenant soin de vérifier que les demandes soient adressées au bon destinataire et précisent les informations nécessaires pour que les réponses lui soient retournées directement, et
- de procéder à l'envoi des demandes aux tiers, et de leur suivi le cas échéant.

Missions d'audit initiales – soldes d'ouverture

27. - Lors de la réalisation d'une mission d'audit initiale, le professionnel recueille des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture, en vue de déterminer :

- si les soldes d'ouverture contiennent des anomalies qui ont une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, et
- si des méthodes comptables appropriées reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente pour l'établissement des états financiers de la période en cours, ou si les changements de méthodes ont été comptabilisés de façon appropriée, sont correctement présentés et font l'objet d'une information pertinente dans ces états, conformément au référentiel comptable applicable.

Procédures analytiques

28. – Le professionnel :

- met en œuvre des procédures analytiques lors de la phase d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement,
- peut recueillir des éléments probants pertinents et fiables à partir de la mise en œuvre de procédures analytiques de substance, et
- conçoit et réalise des procédures analytiques à une date proche de la fin des travaux d'audit pour l'aider à fonder une conclusion générale sur le fait que les états financiers sont cohérents avec sa connaissance de l'entité.

Sondages en audit

29. – Le professionnel qui a recours aux sondages en audit doit disposer d'une base raisonnable à partir de laquelle il tire des conclusions sur la population dont l'échantillon est extrait.

30. – Les sondages permettent au professionnel de recueillir et d'évaluer des éléments probants quant à certains des attributs des éléments sélectionnés afin de fonder, ou de l'aider à fonder, une conclusion relative à la population dont l'échantillon a été extrait. Les sondages peuvent être mis en œuvre en utilisant une approche non statistique ou une approche statistique.

Audit des estimations comptables

31. – Le professionnel recueille des éléments probants suffisants et appropriés pour vérifier que :

- les estimations comptables incluses dans les états financiers, qu'elles soient enregistrées ou fournies à titre d'information, sont raisonnables, et
- les informations fournies dans les états financiers les concernant sont pertinentes,

dans le contexte du référentiel comptable applicable.

Parties liées

32. – Le professionnel :

- acquiert une connaissance suffisante des relations et des transactions avec les parties liées, que le référentiel comptable applicable établisse ou non des règles en la matière, pour être en mesure de :
  - relever des facteurs de risque de fraudes, s'il en existe, découlant de relations et de transactions avec les parties liées, qui sont pertinents pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, et
  - conclure, sur la base des éléments probants recueillis, si les états financiers, pour autant qu'ils soient affectés par ces relations et ces transactions :
    - sont présentés sincèrement (lorsque le référentiel comptable repose sur le principe de présentation sincère), ou
    - ne sont pas trompeurs (lorsque le référentiel comptable repose sur le concept de conformité), et
- en outre, lorsque le référentiel comptable applicable contient des règles concernant les parties liées, recueille des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les relations et les transactions avec les parties liées ont été correctement identifiées et comptabilisées dans les états financiers et si une information pertinente les concernant a été fournie dans ceux-ci.

Evènements postérieurs à la clôture

33. – Le professionnel :

- recueille des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les événements survenus entre la date des états financiers et la date de son rapport, nécessitant un ajustement des états financiers ou une information à fournir dans ceux-ci, ont fait l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable, et
- traite de manière appropriée les événements dont il a eu connaissance après la date de son rapport et qui, s'il en avait eu connaissance avant cette date, auraient pu le conduire à amender son rapport.

Continuité de l'exploitation

34. – Le professionnel :

- recueille des éléments probants suffisants et appropriés relatifs au caractère approprié de l'application par la direction de l'hypothèse de continuité de l'exploitation dans l'établissement des états financiers,
- tire une conclusion, à partir des éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et
- en détermine les incidences sur son rapport (Réf. Par. A15).

Déclarations écrites

35. – Le professionnel :

- obtient des déclarations écrites de la direction et, lorsque nécessaire, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, confirmant que celle(s)-ci considère(nt) avoir satisfait à ses (leurs) responsabilités relatives à l'établissement des états financiers ainsi qu'à l'exhaustivité des informations qui lui sont fournies,
- conforte d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à des assertions spécifiques contenues dans ceux-ci au moyen de déclarations écrites si le professionnel l'estime nécessaire ou si celles-ci sont requises par d'autres normes ISA, et
- répond de manière appropriée aux déclarations écrites fournies par la direction et, le cas échéant, par les personnes constituant le

gouvernement d'entreprise, ou aux situations dans lesquelles la direction ou, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne fournit (ne fournissent) pas les déclarations qu'il a demandées.

Utilisation des travaux des auditeurs internes

36. – Lorsqu'il existe au sein de l'entité une fonction d'audit interne pour laquelle le professionnel a conclu qu'elle était susceptible d'être utile pour les besoins de l'audit, le professionnel :

- détermine si, et dans quelle mesure, il peut utiliser des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes, et
- si ceux-ci sont utilisés, détermine si les travaux spécifiques des auditeurs internes sont adéquats pour les besoins de l'audit.

Utilisation des travaux d'un expert désigné par le professionnel

37. – Le professionnel :

- détermine s'il convient ou non d'utiliser les travaux d'un expert qu'il a désigné, et
- détermine, s'il décide d'utiliser les travaux d'un expert qu'il a désigné, si ceux-ci sont adéquats au regard des besoins de l'audit.

Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers

38. – Le professionnel :

- se forge une opinion sur les états financiers fondée sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis, et
- exprime clairement cette opinion dans un rapport écrit qui décrit également le fondement de celle-ci.

39. – Il exprime clairement une opinion modifiée appropriée (avec réserve, défavorable ou impossibilité d'exprimer une opinion) sur les états financiers :

- lorsqu'il conclut, sur la base des éléments probants recueillis, que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives, ou

- lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

40. – Si le professionnel considère nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point présenté ou mentionné dans les états financiers qui, selon son propre jugement, est d'une importance telle qu'il est essentiel pour leur compréhension des états financiers, il inclut dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation à la condition qu'il ait recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur le fait que le point présenté ou mentionné dans les états financiers ne comporte pas d'anomalies significatives. Un tel paragraphe doit uniquement faire référence à l'information présentée ou mentionnée dans les états financiers.

Données comparatives – chiffres correspondants et états financiers comparatifs

41. – Le professionnel détermine si les états financiers comprennent les données comparatives requises par le référentiel comptable applicable et si ces informations sont correctement présentées. A cette fin, il apprécie si :

- les données comparatives sont en accord avec les données chiffrées et les autres informations fournies présentées pour la période précédente ou, si nécessaire, ont été retraitées, et
- les méthodes comptables appliquées aux données comparatives sont similaires à celles appliquées pour la période en cours ou, s'il y a eu des changements de méthodes comptables, si ceux-ci ont été correctement comptabilisés et sont présentés et relatés de manière adéquate.

Les obligations du professionnel au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités

42. – Lorsque des documents contenant des états financiers audités et le rapport d'audit sur ces états comprennent d'autres informations qui pourraient entacher la crédibilité de ces états financiers et du rapport d'audit, le professionnel procède à la lecture de ces autres informations afin d'identifier des incohérences significatives, s'il en existe, avec les états financiers audités (Réf. Par. A16).

Application pratique et autres commentaires

Champ d'application (Réf. Par. 2)

A1. Les aspects particuliers concernant les petites entités inclus dans les normes ISA ont été principalement développés pour des entités non cotées.

Objectifs de la mission (Réf. Par. 4)

A2. Connaissance des ISA et jugement professionnel

Les ISA ont été rédigées de manière à couvrir l'audit des états financiers et de certaines autres informations de toutes les entités, quelle que soit leur taille. L'audit des petites entités présente de nombreuses caractéristiques qui diffèrent, par exemple, de celles de l'audit d'une grande société faisant appel public à l'épargne. Le professionnel doit avoir une connaissance de toutes les exigences des ISA et s'y conformer lors de chaque audit en les adaptant à la taille et aux caractéristiques de l'entité en usant de son jugement professionnel.

Diligences requises (Réf. Par. 6)

A3. Outre les objectifs et les diligences requises (les diligences requises sont exprimées dans les normes ISA par le verbe « doit »), une norme ISA contient des lignes directrices s'y rapportant sous la forme de modalités d'application et autres informations explicatives. Elle peut également inclure des explications liminaires qui fournissent des informations sur le contexte visant à une correcte compréhension de la norme ISA, et des définitions. En conséquence, l'intégralité du texte d'une norme ISA est pertinente pour une compréhension des objectifs fixés dans une norme ISA et une application correcte des diligences requises prévues par la norme.

Bien que de telles lignes directrices ne constituent pas en elles-mêmes des diligences requises, elles sont pertinentes pour une application correcte des diligences requises par une norme ISA. Les modalités d'application et autres informations explicatives peuvent aussi fournir des éléments explicitant le contexte de certaines questions traitées dans une norme ISA.

Lettre de mission (Réf. Par. 9)

A4. L'un des buts poursuivi en s'accordant sur les termes de la mission d'audit est d'éviter tout malentendu concernant les responsabilités respectives de la direction et du professionnel. Par exemple, lorsqu'un

tiers a participé à l'établissement des états financiers, il peut être utile de rappeler à la direction que l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable reste de sa propre responsabilité.

Contrôle qualité d'un audit des états financiers (Réf. Par. 10)

A5. Une revue de contrôle qualité de la mission est requise pour les missions d'audit qui remplissent les critères définis par la structure et qui soumettent les missions à une revue de contrôle qualité de la mission. Dans le cas des petites entités, lorsque la mission n'est pas classée comme présentant un risque élevé par le professionnel, la revue de contrôle qualité de chaque mission n'est pas requise. Il convient de noter que la norme professionnelle de maîtrise de la qualité qui traite des obligations de la structure d'exercice professionnel concernant son système de contrôle qualité applicable à l'ensemble de ses missions s'applique néanmoins, telle l'inspection cyclique couvrant au moins une mission achevée pour chaque professionnel responsable de mission (Réf. Par. 48 de la NPMQ).

Documentation (Réf. Par. 11)

A6. La documentation d'audit relative à l'audit de petites entités est généralement moins étendue que celle concernant l'audit de plus grandes entités. De plus, dans le cas d'un audit où le professionnel réalise lui-même l'ensemble des travaux d'audit, la documentation ne comportera pas les points qui auraient nécessité d'être documentés dans le seul but d'informer les membres de l'équipe affectée à la mission ou de leur donner des instructions, ou d'indiquer la revue des travaux par d'autres membres de l'équipe (par exemple, on ne trouvera pas de trace des questions concernant les discussions avec l'équipe ou la supervision). Responsable de la mission, il devra, néanmoins, respecter l'obligation d'avoir à préparer une documentation d'audit qui puisse être comprise par un professionnel expérimenté, dans la mesure où cette dernière est susceptible d'être revue par un tiers extérieur à des fins réglementaires ou autres.

Lors de la préparation de la documentation d'audit d'une petite entité, le professionnel peut aussi juger plus utile et efficient de regrouper dans un même document divers aspects de l'audit en renvoyant, par des références croisées, aux papiers de travail correspondants. Les points qui peuvent être regroupés au sein d'un même document dans le cadre de l'audit d'une petite entité sont, par exemple, la prise de connaissance de l'entité et de son contrôle interne, la stratégie générale d'audit et le programme de

travail, le seuil de signification, les risques évalués, les points importants relevés au cours de l'audit et les conclusions tirées.

Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des états financiers (Réf. Par. 12)

A7. Lors de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers, le professionnel utilise la connaissance qu'il a du contexte et du tissu économique dans lesquels évolue l'entité.

La communication directe qu'il a avec le dirigeant de l'entité, dans le cadre de sa mission, peut lui permettre d'appréhender le comportement et l'éthique professionnels de celui-ci.

Dans les petites entités, l'évaluation par la direction peut être focalisée sur les risques de fraudes commises par les employés ou sur le détournement d'actifs.

Dans le cas d'une petite entité, certaines ou toutes ces considérations peuvent être inapplicables ou moins pertinentes. Par exemple, une petite entité peut ne pas avoir de code de bonne conduite formalisé mais, en lieu et place, avoir développé une culture d'entreprise qui met l'accent sur l'importance de l'intégrité et du comportement éthique, au travers de la communication orale et de l'exemple donné par la direction. Le fait que la direction soit assumée dans une petite entité par une seule personne ne signifie pas en soi, en règle générale, une défaillance de la direction à afficher et à communiquer une attitude appropriée au regard du contrôle interne et du processus d'élaboration de l'information financière. Dans certaines entités, l'obligation d'obtenir une autorisation de la direction peut compenser des contrôles par ailleurs déficients et réduire le risque de fraude commise par les employés. Néanmoins, le fait que la direction de l'entité soit dans une seule main peut représenter une faiblesse potentielle du contrôle interne, puisque la direction a l'opportunité de contourner les contrôles.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Réf. Par. 16)

A8. Dans le cas d'audits de petites entités, le professionnel peut communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de manière moins structurée que dans le cas d'entités cotées ou de plus grande taille.

Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction (Réf. Par. 17)

A9. Les petites entités ont souvent peu d'employés, ce qui peut limiter au plan pratique la possibilité de séparation des tâches. Toutefois, dans une petite entité dirigée par son propriétaire, le propriétaire-dirigeant peut être en mesure d'exercer une supervision plus efficace que dans une grande entité. Ce plus haut niveau de supervision aura besoin d'être mis en balance avec une plus grande possibilité pour la direction de contourner les contrôles.

Planification d'un audit d'états financiers (Réf. Par. 18)

A10. Dans les audits de petites entités, l'intégralité des travaux peut être menée par une équipe restreinte. Beaucoup de ces audits sont menés par un professionnel responsable de la mission (qui peut être un professionnel exerçant à titre individuel) travaillant avec une seule personne (ou seul). Avec une équipe restreinte, la coordination et la communication entre les membres sont plus faciles. Pour ces entités, l'établissement de la stratégie générale d'audit n'est pas un exercice complexe ou prenant beaucoup de temps ; celui-ci variera avec la taille de l'entité, la complexité de l'audit et la taille de l'équipe affectée à la mission. Par exemple, un mémorandum succinct préparé à la fin de l'audit précédent sur la base d'une revue des dossiers de travail et identifiant les points importants mis en évidence lors de l'achèvement de l'audit, mis à jour pendant la période en cours sur la base des entretiens avec le propriétaire-dirigeant, peut servir de documentation de la stratégie d'audit pour la mission d'audit en cours, si elle couvre les points notés ci-après.

En établissant la stratégie générale d'audit, le professionnel doit :

- identifier les caractéristiques de la mission qui en définissent l'étendue,
- s'assurer des objectifs de la mission en termes de rapport à émettre afin de planifier le calendrier de l'audit et la nature des communications demandées,
- prendre en compte les facteurs qui, selon son jugement professionnel, sont importants afin d'orienter les travaux à effectuer par l'équipe affectée à la mission,
- prendre en compte le résultat des travaux préliminaires à la planification de la mission déjà réalisés et, le cas échéant, déterminer

si l'expérience acquise sur d'autres missions réalisées pour l'entité par le professionnel responsable de la mission est pertinente, et

- s'assurer de la nature, du calendrier et de l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission.

Lorsque l'audit est mené entièrement par le professionnel responsable de la mission, les questions de direction et de supervision des membres de l'équipe affectée à la mission, ainsi que de revue de leurs travaux, ne se posent pas. Dans de telles situations, le professionnel responsable de la mission, ayant personnellement participé à tous les aspects du travail, sera à même de connaître toutes les questions d'importance significative. Se forger une appréciation objective sur le bien-fondé de jugements portés au cours de l'audit peut présenter des problèmes pratiques lorsque la même personne réalise l'audit dans son ensemble. Lorsque des problèmes particulièrement complexes ou inhabituels sont concernés, et que l'audit est réalisé par un professionnel exerçant à titre individuel, il peut être souhaitable de consulter d'autres professionnels expérimentés qualifiés ou l'organisme professionnel dont il est membre.

Un bref mémorandum répondant à l'objectif peut servir à documenter la stratégie d'audit dans une petite entité. Concernant le programme de travail, des programmes standards ou des questionnaires de contrôle peuvent être utilisés sous réserve qu'ils soient adaptés aux circonstances de la mission, y compris aux résultats de l'évaluation des risques par le professionnel.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement (Réf. Par. 19)

A11. Diligences requises

- *Procédures analytiques*

Certaines petites entités peuvent ne pas avoir d'informations intercalaires ou mensuelles pouvant être utilisées pour les besoins des procédures analytiques. Dans ces situations, bien que le professionnel puisse être en mesure de réaliser des procédures analytiques limitées dans le but de planifier l'audit ou d'obtenir certaines informations au travers de demandes d'informations, il peut lui être utile de planifier la mise en œuvre de procédures analytiques pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au moment où un premier jeu d'états financiers préliminaires est disponible.

- *Discussions entre les membres de l'équipe affectée à la mission*

Nombre de missions d'audit sont menées intégralement par le professionnel responsable de la mission (qui peut être un professionnel exerçant seul). Dans de telles situations, c'est à ce dernier, ayant personnellement planifié l'audit, de considérer la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs.

- *Mesure et analyse de la performance financière de l'entité*

Les petites entités n'ont habituellement pas d'outils de mesure et d'analyse de leur performance financière. Les demandes d'informations auprès de la direction peuvent révéler que l'entité s'appuie sur certains indicateurs-clés pour évaluer la performance financière et prendre des mesures appropriées. Si de telles demandes indiquent l'absence d'outils de mesure ou d'analyse de la performance, il peut alors exister un risque plus élevé d'anomalies non détectées et non corrigées.

- *Nature générale et caractéristiques du contrôle interne*

Les petites entités peuvent utiliser des moyens moins structurés et des processus et procédures plus simples pour atteindre leurs objectifs.

Elles ont souvent peu d'employés, ce qui peut limiter en pratique les possibilités de séparation des tâches. Toutefois, dans une petite entité détenue par son dirigeant, le propriétaire-dirigeant peut être en mesure d'exercer un contrôle global de l'activité plus efficace que dans une grande entité. Ce contrôle global peut donc compenser la possibilité généralement plus limitée de séparation des tâches.

A l'inverse, le propriétaire-dirigeant peut être plus à même de contourner les contrôles du fait d'un système de contrôle moins structuré. Cette situation est prise en compte par l'auditeur lors de l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

- *Composantes du contrôle interne – Environnement de contrôle*

L'environnement de contrôle dans les petites entités sera probablement différent de celui des plus grandes. Par exemple, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans les petites entités peuvent ne pas inclure un membre indépendant ou extérieur, et le rôle de gouvernance peut être assumé directement par le propriétaire-dirigeant lorsqu'il n'existe pas d'autres détenteurs du capital. La nature de l'environnement de contrôle peut aussi influencer l'importance des autres contrôles, ou leur absence. Par exemple, la participation active à la gestion d'un propriétaire-dirigeant peut réduire certains des risques résultant d'une

absence de séparation des tâches ; elle peut, à l'inverse, accroître d'autres risques, comme celui d'outrepasser les contrôles.

De plus, les éléments probants concernant les éléments de l'environnement de contrôle dans les petites entités peuvent ne pas être disponibles sous une forme documentée, en particulier lorsque la communication entre la direction et les autres employés est informelle, bien qu'effective. Par exemple, des petites entités pourraient ne pas avoir un code de conduite écrit mais, en lieu et place, développer une culture d'entreprise qui met l'accent sur l'importance de l'intégrité et d'un comportement éthique au travers de la communication orale et par l'exemple que donne la direction.

En conséquence, les attitudes, la prise de conscience et les actions de la direction ou du propriétaire-dirigeant revêtent une importance particulière pour la connaissance par l'auditeur de l'environnement de contrôle dans une petite entité.

- *Composantes du contrôle interne – le processus d'évaluation des risques par l'entité*

Dans une petite entité il est peu probable qu'il existe un processus établi pour évaluer les risques. Dans un tel cas, il est probable que la direction identifiera des risques au travers d'une implication active personnelle à la marche des affaires. Toutefois, quelles que soient les situations, des demandes d'informations concernant des risques identifiés et la façon dont ils sont gérés par la direction sont également nécessaires.

- *Composantes du contrôle interne – Le système d'information, y compris celui concernant les processus opérationnels, touchant à l'élaboration de l'information financière et à la communication*

Les systèmes d'information et le processus opérationnel touchant à l'élaboration de l'information financière dans les petites entités sont probablement moins sophistiqués que dans les plus grandes, mais leur rôle est tout aussi important. Les petites entités dans lesquelles la direction a une participation active à la gestion peuvent ne pas avoir besoin d'une description détaillée des procédures comptables, de systèmes comptables sophistiqués ou de politiques écrites. La connaissance du système et des procédures de l'entité peut en conséquence être facilitée dans un audit de petites entités et être plus fondée sur des demandes d'informations que sur la revue de la documentation. Le besoin d'acquérir cette connaissance reste cependant important.

La communication peut être moins structurée et plus facile dans une petite entité que dans une plus grande du fait de beaucoup moins de

niveaux de responsabilités et d'une plus grande visibilité et disponibilité de la direction.

Les concepts fondamentaux des mesures de contrôle au sein des petites entités sont probablement semblables à ceux des plus grandes entités, mais le formalisme avec lequel ils sont appliqués peut varier. De plus, les petites entités peuvent considérer que certains types de mesures de contrôle ne sont pas pertinents en raison des contrôles exercés par la direction. Par exemple, la seule approbation de la direction pour accorder des délais de paiement aux clients ou pour approuver les achats importants peut fournir un contrôle fort sur les soldes de comptes et les opérations, réduisant ou supprimant ainsi le besoin de plus amples mesures de contrôle.

Les mesures de contrôle pertinentes pour l'audit d'une petite entité sont vraisemblablement liées aux flux principaux d'opérations tels que les produits, les achats ou les frais de personnel.

- *Composantes du contrôle interne – Suivi des contrôles*

Le suivi des contrôles par la direction est souvent réalisé par une participation active de celle-ci ou du propriétaire-dirigeant à la gestion. Cette participation permettra souvent d'identifier des écarts avec les prévisions ou des inexactitudes dans les données financières conduisant à des actions correctives du contrôle en place.

Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit (Réf. Par. 20)

A12. Lorsque le résultat courant avant impôt est de façon constante marginal, comme cela pourrait être le cas dans une entité détenue et dirigée par la même personne et de laquelle cette dernière retire la majeure partie du résultat avant impôt sous forme de rémunération, un point de référence tel que le résultat avant rémunération et avant impôt peut être plus pertinent.

Réponses du professionnel aux risques évalués (Réf. Par. 21)

A13. Dans le cas de très petites entités, il se peut que les mesures de contrôle pouvant être identifiées par le professionnel soient peu nombreuses ou que l'étendue de la documentation conservée par l'entité relative à leur matérialisation ou à leur fonctionnement soit limitée. Dans de telles situations, il peut être plus efficace pour le professionnel de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires principalement axées sur des contrôles de substance. Dans de rares cas cependant,

l'absence de mesures de contrôle ou d'autres composants du contrôle peut rendre impossible l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés.

Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services (Réf. Par. 22)

A14. Les petites entités peuvent avoir recours à des services externes pour tenir leur comptabilité, qui vont du traitement de certaines opérations (par exemple le paiement des charges sociales) et de la tenue de leur comptabilité, jusqu'à l'établissement de leurs états financiers. Le recours à une société de services pour l'établissement des états financiers ne décharge pas la direction d'une entité et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de leur responsabilité sur les états financiers.

Continuité de l'exploitation (Réf. Par. 34)

A15. La taille d'une entité peut affecter sa capacité à faire face à des conditions défavorables. Les petites entités peuvent être en mesure de réagir rapidement pour exploiter des opportunités, mais peuvent manquer de ressources pour soutenir l'activité.

Des situations touchant particulièrement les petites entités comprennent le risque que les banques et autres établissements prêteurs puissent cesser leur soutien à l'entité, de même que la perte d'un fournisseur principal, d'un client majeur, d'un employé clé, ou du droit à exercer sous licence, sous franchise ou autre agrément légal.

Les obligations du professionnel au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités (Réf. Par. 42)

A16. Sauf si cela est exigé par la loi ou la réglementation, il est peu probable que des petites entités publient des documents contenant des états financiers audités. Cependant, un tel document peut exister, par exemple, lorsqu'il existe une obligation légale pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'émettre un rapport accompagnant les états financiers. Un compte de résultat détaillé ou un rapport de gestion constitue un exemple d'autres informations pouvant être incluses dans un document contenant les états financiers audités d'une petite entité.

Table de correspondance avec les ISA[17] (ISA 200 à 720)

Cet extrait des définitions issues des normes ISA est présenté à des fins pédagogiques

Section de la NP 2910	Titre de l'ISA correspondant	Numéro de l'ISA
Champ d'application	Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit	ISA 200
Date d'entrée en vigueur		
Objectifs de la mission		
Définitions	Incluses dans chaque ISA	ISA 200 à ISA 720
Lettre de mission	Accord sur les termes des missions d'audit	ISA 210
Contrôle qualité d'un audit des états financiers	Contrôle qualité d'un audit d'états financiers	ISA 220
Documentation	Documentation d'audit	ISA 230
Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des états financiers	Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers	ISA 240
Prise en considération des textes législatifs et réglementaires lors de l'audit des états financiers	Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers	ISA 250
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise	Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise	ISA 260
Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction	Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction	ISA 265
Planification d'un audit des états financiers	Planification d'un audit d'états financiers	ISA 300
Indentification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement	Indentification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement	ISA 315
Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit	Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit	ISA 320

[17] Ces normes internationales sont consultables et téléchargeables sur le site du CSOEC à l'adresse Internet www.experts-comptables.fr/Normes

Section de la NP 2910	Titre de l'ISA correspondant	Numéro de l'ISA
Réponses du professionnel aux risques évalués	Réponses du professionnel aux risques évalués	ISA 330
Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services	Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services	ISA 402
Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit	Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit	ISA 450
Eléments probants	Eléments probants	ISA 500
Eléments probants – considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques	Eléments probants – considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques	ISA 501
Confirmations externes	Confirmations externes	ISA 505
Missions d'audit initiales – soldes d'ouverture	Missions d'audit initiales – soldes d'ouverture	ISA 510
Procédures analytiques	Procédures analytiques	ISA 520
Sondages en audit	Sondages en audit	ISA 530
Audit des estimations comptables	Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant	ISA 540
Parties liées	Parties liées	ISA 550
Evènements postérieurs à la clôture	Evènements postérieurs à la clôture	ISA 560
Continuité de l'exploitation	Continuité de l'exploitation	ISA 570
Déclarations écrites	Déclarations écrites	ISA 580
Aucune correspondance	Aspects particuliers – audit des états financiers d'un groupe	ISA 600
Utilisation des travaux des auditeurs internes	Utilisation des travaux des auditeurs internes	ISA 610
Utilisation des travaux d'un expert désigné par le professionnel	Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur	ISA 620
Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers	Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers	ISA 700
	Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant	ISA 705
	Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant	ISA 706

Section de la NP 2910	Titre de l'ISA correspondant	Numéro de l'ISA
Données comparatives – chiffres correspondants et états financiers comparatifs	Données comparatives – chiffres correspondants et états financiers comparatifs	ISA 710
Les obligations du professionnel au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités	Les obligations du professionnel au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités	ISA 720

ANNEXE I

LA MISSION D'AUDIT D'ETATS FINANCIERS DANS UNE PETITE ENTITE

EXEMPLES DE RAPPORT

E1 • Rapport de l'auditeur indépendant sur les états financiers (comptes)

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) ci-joints de la société CDE, comprenant le bilan au 31 décembre 20XX, le compte de résultat couvrant la période du … au 31 décembre 20XX ainsi que l'annexe (*à adapter au référentiel comptable applicable*).

Responsabilité de la direction[18] relative aux états financiers (comptes annuels, intermédiaires,...)

La direction est responsable de l'établissement d'états financiers (*de comptes annuels, intermédiaires,…*) qui donnent une image fidèle (*ou de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers*), conformément aux règles et principes comptables français (*ou autre référentiel comptable applicable*), ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers (*de comptes annuels, intermédiaires,…*) ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit telles que transposées dans le référentiel normatif de l'Ordre des experts-comptables, dites normes ISA, applicables en France pour les experts-comptables. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique[19] et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis

[18] Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

[19] L'auditeur doit se conformer aux règles d'éthique applicables, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, applicables aux missions d'audit d'états financiers (comptes). Les règles d'éthique applicables comprennent généralement les Sections A et B du Code d'Ethique des professionnels comptables publié par la Fédération Internationale des Comptables (Code IESBA) ayant trait à un audit d'états financiers (comptes) ainsi que les exigences nationales lorsqu'elles sont plus contraignantes (§ 14 et § A14 ISA 200).

dans les états financiers. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement d'états financiers (*de comptes annuels, intermédiaires,…*) donnant une image fidèle (*ou à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers (comptes annuels, intermédiaires,…)*) 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 de l'entité. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables effectuées par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*).

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

A notre avis, les états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) donnent une image fidèle de (*ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs*) la situation financière de la société CDE au 31 décembre 20XX, ainsi que de son résultat couvrant la période du … au 31 décembre 20XX (*à adapter au référentiel comptable applicable*), conformément aux règles et principes comptables français (*ou autre référentiel comptable applicable*).

[Signature de l'expert-comptable]

E2 • Rapport de l'auditeur indépendant comportant une opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers (comptes)

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) ci-joints de la société CDE, comprenant le bilan au 31 décembre 20XX, le compte de résultat couvrant la période du … au 31 décembre 20XX ainsi que l'annexe (*à adapter au référentiel comptable applicable*).

Responsabilité de la direction[20] relative aux états financiers (comptes annuels, intermédiaires...)

La direction est responsable de l'établissement d'états financiers (*de comptes annuels, intermédiaires,…*) qui donnent une image fidèle (*ou de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers*), conformément aux règles et principes comptables français (*ou autre référentiel comptable applicable*), ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit telles que transposées dans le référentiel normatif de l'Ordre des experts-comptables, dites normes ISA, applicables en France pour les experts-comptables. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique[21] et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis

[20] Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

[21] L'auditeur doit se conformer aux règles d'éthique applicables, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, applicables aux missions d'audit d'états financiers (comptes). Les règles d'éthique applicables comprennent généralement les Sections A et B du Code d'Ethique des professionnels comptables publié par la Fédération Internationale des Comptables (Code IESBA) ayant trait à un audit d'états financiers (comptes) ainsi que les exigences nationales lorsqu'elles sont plus contraignantes (§ 14 et § A14 ISA 200).

dans les états financiers. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement d'états financiers (*de comptes annuels, intermédiaires,…*) donnant une image fidèle (*ou à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers*) 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 de l'entité. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables effectuées par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*).

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Motif de l'opinion avec réserve

Les stocks détenus par l'entité sont portés au bilan pour un montant de xxx. La direction n'a pas évalué les stocks au plus faible du coût ou de la valeur de réalisation mais a seulement retenu le coût, ce qui n'est pas conforme aux règles et principes comptables français (*à adapter au référentiel applicable*). Les documents comptables de l'entité font ressortir que si la direction avait évalué les stocks au plus faible du coût ou de la valeur de réalisation, une dépréciation de xxx aurait été nécessaire pour ramener ceux-ci à leur valeur de réalisation. En conséquence, le coût des ventes aurait été augmenté de xxx, et l'impôt sur les bénéfices, le résultat net et les capitaux propres auraient été réduits respectivement de xxx, xxx et xxx.

Opinion avec réserve

A notre avis, sous réserve de l'incidence du point décrit dans le paragraphe « Motif de l'opinion avec réserve », les états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) donnent une image fidèle de (*ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs*) la situation financière de la société CDE au 31 décembre 20XX, ainsi que de son résultat couvrant la période du … au 31 décembre 20XX (*à adapter au référentiel comptable applicable*), conformément aux règles et principes comptables français (*ou autre référentiel comptable applicable*).

[Signature de l'expert-comptable]

E3 • Rapport de l'auditeur indépendant comportant une opinion avec réserve en raison de l'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) ci-joints de la société CDE, comprenant le bilan au 31 décembre 20XX, le compte de résultat couvrant la période du … au 31 décembre 20XX ainsi que l'annexe (*à adapter au référentiel comptable applicable*).

Responsabilité de la direction[22] *relative aux états financiers (comptes annuels, intermédiaires,...)*

La direction est responsable de l'établissement d'états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) qui donnent une image fidèle (*ou de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers*), conformément aux règles et principes comptables français (*ou autre référentiel comptable applicable*), ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit telles que transposées dans le référentiel normatif de l'Ordre des experts-comptables, dites normes ISA, applicables en France pour les experts-comptables. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique[23] et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis

[22] Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

[23] L'auditeur doit se conformer aux règles d'éthique applicables, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, applicables aux missions d'audit d'états financiers (comptes). Les règles d'éthique applicables comprennent généralement les Sections A et B du Code d'Ethique des professionnels comptables publié par la Fédération Internationale des Comptables (Code IESBA) ayant trait à un audit d'états financiers (comptes) ainsi que les exigences nationales lorsqu'elles sont plus contraignantes (§ 14 et § A14 ISA 200).

dans les états financiers. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement d'états financiers (*de comptes annuels, intermédiaires,…*) donnant une image fidèle (*ou à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers*) 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 de l'entité. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables effectuées par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*).

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve. ,

Motif de l'opinion avec réserve

La participation de la société CDE dans la société associée étrangère XYZ, acquise au cours de l'exercice et comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, apparait au bilan au 31 décembre 20XX pour un montant de xxx, et la quote-part du résultat net de xxx de la société XYZ revenant à la société CDE est incluse dans le compte de résultat de l'exercice clos à cette date. Nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour justifier la valeur comptable de la participation dans la société XYZ au 31 décembre 20XX, ainsi que de la quote-part du résultat net de cette société pour l'exercice, revenant à la société CDE, en raison du fait que l'accès à l'information financière, à la direction et aux auditeurs de la société XYZ, nous a été refusé. En conséquence, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements de ces montants auraient été nécessaires.

Opinion avec réserve

A notre avis, sous réserve de l'incidence éventuelle du point décrit dans le paragraphe « Motif de l'opinion avec réserve », les états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) donnent une image fidèle de (*ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs*) la situation financière de la société CDE au 31 décembre 20XX, ainsi que de son résultat couvrant la période du … au 31 décembre 20XX (*à adapter au référentiel comptable applicable*), conformément aux règles et principes comptables français (*ou autre référentiel comptable applicable*).

[Signature de l'expert-comptable]

E4 • Rapport de l'auditeur indépendant comportant une opinion défavorable en raison d'une anomalie significative dans les états financiers (comptes)

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers (*comptes*) consolidés ci-joints de la société CDE et de ses filiales, comprenant le bilan consolidé au 31 décembre 20XX, le compte de résultat consolidé couvrant la période du … au 31 décembre 20XX ainsi que l'annexe (*à adapter au référentiel comptable applicable*).

Responsabilité de la direction[24] relative aux états financiers (comptes annuels, intermédiaires,...)

La direction est responsable de l'établissement d'états financiers (*comptes*) consolidés qui donnent une image fidèle (*ou de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers consolidés*), conformément aux règles et principes comptables français (*ou autre référentiel comptable applicable*), ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers (*comptes*) ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers (*comptes*) consolidés sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit telles que transposées dans le référentiel normatif de l'Ordre des experts-comptables, dites normes ISA, applicables en France pour les experts-comptables. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique[25] et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers (*comptes*) ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis

[24] Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

[25] L'auditeur doit se conformer aux règles d'éthique applicables, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, applicables aux missions d'audit d'états financiers (comptes). Les règles d'éthique applicables comprennent généralement les Sections A et B du Code d'Ethique des professionnels comptables publié par la Fédération Internationale des Comptables (Code IESBA) ayant trait à un audit d'états financiers (comptes) ainsi que les exigences nationales lorsqu'elles sont plus contraignantes (§ 14 et § A14 ISA 200).

dans les états financiers (*comptes*) consolidés. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers (*comptes*) consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement d'états financiers (*comptes*) consolidés donnant une image fidèle (*ou à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers (comptes) consolidés*) 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 de l'entité. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables effectuées par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers (*comptes*) consolidés.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion défavorable.

Motif de l'opinion défavorable

Ainsi qu'il est expliqué dans la Note X de l'annexe, la société n'a pas consolidé les états financiers (*comptes*) de la filiale XYZ acquise au cours de l'exercice 20XX du fait qu'elle n'a pas été en mesure de déterminer la juste valeur de certains actifs et passifs importants de cette filiale à la date d'acquisition. Cette participation est en conséquence comptabilisée à son coût d'acquisition. Selon les règles et principes comptables français (*à adapter au référentiel applicable*), cette filiale aurait dû être consolidée en raison du contrôle exercé par la société. Dans l'hypothèse où la filiale XYZ aurait été consolidée, de nombreux postes des états financiers (*comptes*) consolidés ci-joints auraient été affectés de manière significative. Les incidences sur les états financiers (*comptes*) consolidés de l'omission de cette filiale dans la consolidation n'ont pu être déterminées.

Opinion défavorable

A notre avis, en raison de l'importance du point décrit dans le paragraphe « Motif de l'opinion défavorable », les états financiers (*comptes*) consolidés ne donnent pas une image fidèle de (*ou ne présentent pas sincèrement*) la situation financière de la société CDE et de ses filiales au 31 décembre 20XX, ainsi que de leur résultat couvrant la période du … au 31 décembre 20XX (*à adapter au référentiel comptable applicable*), conformément aux règles et principes comptables français (*ou autre référentiel comptable applicable*).

[Signature de l'expert-comptable]

E5 • Rapport de l'auditeur indépendant comportant une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés portant sur un poste des états financiers (comptes)

[Destinataire approprié]

Nous avons été nommés pour effectuer l'audit des états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) ci-joints de la société CDE, comprenant le bilan au 31 décembre 20XX, le compte de résultat couvrant la période du … au 31 décembre 20XX ainsi que l'annexe (*à adapter au référentiel comptable applicable*).

Responsabilité de la direction[26] *relative aux états financiers (comptes annuels, intermédiaires,...)*

La direction est responsable de l'établissement d'états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) qui donnent une image fidèle *(ou de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers (comptes annuels, intermédiaires,…)*), conformément aux règles et principes comptables français (*ou autre référentiel comptable applicable*), ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers (*de comptes annuels, intermédiaires,…*) ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) sur la base de notre audit. Cependant, en raison du point décrit dans le paragraphe « Motif de l'impossibilité d'exprimer une opinion », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit.

Motif de l'impossibilité d'exprimer une opinion

La participation de la société dans la co-entreprise XYZ (*Pays X*) est portée au bilan de la société pour un montant de xxx, ce qui représente plus de 90 % de son actif net au 31 décembre 20XX. Il ne nous a pas été permis d'accéder à la direction et aux auditeurs de la co-entreprise XYZ, y compris à leur documentation d'audit. Par voie de conséquence, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si, le cas échéant, des ajustements s'avéreraient nécessaires au regard de la quote-part de la société CDE dans les actifs de la co-entreprise XYZ qu'elle contrôle

[26] Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

conjointement, de sa quote-part dans les passifs de cette société pour lesquels elle est conjointement responsable, ainsi que de sa quote-part dans les revenus et les charges de l'exercice.

Impossibilité d'exprimer une opinion

En raison de l'importance du point décrit dans le paragraphe « Motif de l'impossibilité d'exprimer une opinion », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion sur les états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*).

[Signature de l'expert-comptable]

E6 • Rapport de l'auditeur indépendant comportant une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant plusieurs postes des états financiers (comptes)

[Destinataire approprié]

Nous avons été nommés pour effectuer l'audit des états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) ci-joints de la société CDE, comprenant le bilan au 31 décembre 20X1, le compte de résultat couvrant la période du … au 31 décembre 20X1 ainsi que l'annexe (*à adapter au référentiel comptable applicable*).

Responsabilité de la direction[27] *relative aux états financiers (comptes annuels, intermédiaires,...)*

La direction est responsable de l'établissement d'états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) qui donnent une image fidèle (*ou de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers*), conformément aux règles et principes comptables français (*ou autre référentiel comptable applicable*), ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) sur la base de notre audit. Cependant, en raison du point décrit dans le paragraphe « Motif de l'impossibilité d'exprimer une opinion », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit.

Motif de l'impossibilité d'exprimer une opinion

Notre nomination en tant qu'auditeur de la société étant intervenue après le 31 décembre 20X1, nous n'avons pas assisté à la prise d'inventaire physique des stocks en début et en fin d'exercice. Nous n'avons pas été en mesure de vérifier par d'autres moyens les quantités en stock détenues au 31 décembre 20X0 et 20X1 valorisées au bilan pour des montants respectivement de xxx et de xxx. En outre, la mise en place en septembre 20X1 d'un nouveau système informatique pour la tenue des comptes de

[27] Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

créances a généré de nombreuses erreurs dans ces comptes. A la date de notre rapport d'audit, la direction était toujours en train de rectifier les déficiences du système et de procéder à la correction des erreurs. Nous n'avons pas été en mesure de confirmer ou de vérifier par d'autres moyens les comptes de créances portés au bilan du 31 décembre 20X1 pour un montant total de xxx. En raison de ces problèmes, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements auraient pu, le cas échéant, s'avérer nécessaires au regard des stocks et des comptes de créances comptabilisés ou non, ainsi que des éléments composant le compte de résultat.

Impossibilité d'exprimer une opinion

En raison de l'importance du point décrit dans le paragraphe « Motif de l'impossibilité d'exprimer une opinion », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion sur les états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*).

[Signature de l'expert-comptable]

E7 • Rapport de l'auditeur indépendant incluant un paragraphe d'observation

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) ci-joints de la société CDE, comprenant le bilan au 31 décembre 20XX, le compte de résultat couvrant la période du … au 31 décembre 20XX ainsi que l'annexe (*à adapter au référentiel comptable applicable*).

Responsabilité de la direction[28] relative aux états financiers (comptes annuels, intermédiaires,...)

La direction est responsable de l'établissement d'états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) qui donnent une image fidèle (*ou de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers (comptes annuels, intermédiaires,…)*), conformément aux règles et principes comptables français (*ou autre référentiel comptable applicable*), ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers (*de comptes annuels, intermédiaires,…*) ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit telles que transposées dans le référentiel normatif de l'Ordre des experts-comptables, dites normes ISA, applicables en France pour les experts-comptables. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*). Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de

[28] Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

l'entité relatif à l'établissement d'états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) donnant une image fidèle (*ou à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers (comptes annuels, intermédiaires,…)*) 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 de l'entité. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables effectuées par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*).

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

A notre avis, les états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) donnent une image fidèle de (*ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs*) la situation financière de la société CDE au 31 décembre 20XX, ainsi que de son résultat couvrant la période du … au 31 décembre 20XX (*à adapter au référentiel comptable applicable*), conformément aux règles et principes comptables français (*ou autre référentiel comptable applicable*).

Paragraphe d'observation

Nous attirons l'attention sur la Note X aux états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,…*) qui décrit l'incertitude relative à l'issue du procès engagé à l'encontre de la société XYZ. Ce point ne remet pas en cause l'opinion exprimée ci-dessus.

[Signature de l'expert-comptable]

ANNEXE II

EXTRAIT DES DÉFINITIONS ISA

Anomalie (ISA 200) • Différence entre le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie concernant un élément des états financiers et le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie qui est exigée pour ce même élément afin d'être en conformité avec le référentiel comptable applicable. Les anomalies peuvent résulter d'erreurs ou provenir de fraudes.

Dans le cas où l'auditeur exprime une opinion selon laquelle les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle, les anomalies comprennent également les ajustements de montants, de classements, de présentation ou de l'information fournie qui, selon le jugement de l'auditeur, sont nécessaires pour que les états financiers soient présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle.

Assertions (ISA 315) • Déclarations de la direction, explicites ou autres, sous-tendant les états financiers, utilisées par l'auditeur pour examiner les différents types d'anomalies qui peuvent survenir.

Assurance raisonnable (ISA 200) • Dans le contexte d'un audit d'états financiers, un niveau élevé, mais non absolu, d'assurance.

Audit (ISA 200) • Le but d'un audit est de renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés des états financiers. Celui-ci est atteint par l'expression par l'auditeur d'une opinion selon laquelle les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable.

Auditeurs internes (ISA 610) • Personnes qui effectuent les tâches dévolues à la fonction d'audit interne. Les auditeurs internes peuvent appartenir à un service d'audit interne ou à une fonction équivalente.

Caractère approprié (des éléments probants) (ISA 500) • Dimension qualitative des éléments probants ; c'est-à-dire leur pertinence et leur fiabilité pour fournir une justification des conclusions sur lesquelles l'auditeur fonde son opinion d'audit.

Caractère significatif (ISA 200) • Les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme étant significatives si, individuellement ou en cumul, on pourrait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles influent sur les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers. Le jugement de l'auditeur sur le caractère significatif est exercé à la lumière des circonstances et est influencé par sa perception des besoins en matière d'informations financières des utilisateurs des états financiers, ainsi que par l'ampleur ou la nature de l'anomalie, ou par la combinaison des deux. L'opinion de l'auditeur porte sur les états financiers

pris dans leur ensemble et, en conséquence, l'auditeur n'est pas tenu de détecter des anomalies qui ne sont pas significatives au regard des états financiers pris dans leur ensemble.

Confirmation externe (ISA 505) • Eléments probants recueillis à partir d'une réponse écrite reçue d'un tiers directement par l'auditeur, sur support papier, sous forme électronique ou par d'autres moyens.

Continuité de l'exploitation (ISA 570) • Selon l'hypothèse de continuité de l'exploitation, une entité est présumée poursuivre son activité dans un avenir prévisible. Les états financiers à usage général sont établis sur la base de cette hypothèse, sauf dans les cas où la direction a l'intention de mettre l'entité en liquidation ou de cesser son activité, ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à elle.

Contrôle de substance (ISA 330) • Procédure d'audit conçue pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Les contrôles de substance comprennent :

i. des vérifications de détail (sur des flux d'opérations, des soldes de comptes et sur les informations fournies dans les états financiers),

ii. des procédures analytiques de substance.

Contrôle interne (ISA 315) • Processus conçu, mis en place et supervisé par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction et autre personnel, pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs d'une entité en ce qui concerne la fiabilité de l'information financière, l'efficacité et l'efficience des opérations, ainsi que leur conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables. Le terme « contrôle(s) » se réfère à l'un quelconque des aspects d'une ou de plusieurs composantes du contrôle interne.

Déclaration écrite (ISA 580) • Affirmation écrite fournie à l'auditeur par la direction pour confirmer certains points ou étayer d'autres éléments probants. Les déclarations écrites dans ce contexte ne comprennent pas les états financiers, les assertions contenues dans ceux-ci, ou les livres et autres documents comptables les justifiant.

Documentation d'audit (ISA 230) • Conservation dans les dossiers de la trace des procédures d'audit réalisées, des éléments probants pertinents recueillis et des conclusions auxquelles l'auditeur est parvenu (les termes « dossiers d'audit » ou « papiers de travail » sont aussi quelquefois utilisés).

Dossier d'audit (ISA 230) • Un ou plusieurs classeurs ou autres supports d'archivage, sous une forme physique ou électronique, contenant la documentation relative à une mission spécifique.

Elément probant (ISA 200) • Information utilisée par l'auditeur pour aboutir aux conclusions sur lesquelles son opinion est fondée. Les éléments probants comprennent aussi bien les informations contenues dans la comptabilité sous-tendant les états financiers que d'autres informations. Pour les besoins des normes ISA :

i. le caractère suffisant des éléments probants est la mesure du nombre d'éléments probants. Le nombre d'éléments probants nécessaire est influencé par l'évaluation de l'auditeur des risques d'anomalies significatives ainsi que par la qualité de ces éléments probants,

ii. le caractère approprié des éléments probants est la mesure de la qualité de ceux-ci, c'est-à-dire de leur pertinence et de leur fiabilité, pour étayer les conclusions sur lesquelles l'opinion de l'auditeur est fondée.

Estimation comptable (ISA 540) • Valeur approchée d'un montant en l'absence d'un moyen précis de le mesurer. Ce terme est utilisé pour un montant évalué en juste valeur lorsqu'il existe une incertitude attachée à l'évaluation, de même que pour d'autres montants qui requièrent une estimation. Lorsque cette norme ISA vise uniquement des estimations comptables impliquant des évaluations en juste valeur, le terme « estimations comptables en juste valeur » est utilisé.

Etats financiers (ISA 200) • Présentation structurée d'informations financières historiques, y compris les notes s'y rapportant, dont le but est de communiquer les ressources économiques ou les obligations d'une entité à un moment donné, ou leurs variations durant une période de temps, conformément à un référentiel comptable. Les notes s'y rapportant comprennent généralement un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Le terme « états financiers » désigne généralement un jeu complet d'états financiers tel que défini par les dispositions du référentiel comptable applicable, mais peut aussi ne désigner qu'un état financier seul.

Evénements postérieurs à la clôture (ISA 560) • Evénements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur et faits dont l'auditeur a eu connaissance après la date de son rapport.

Expert désigné par l'auditeur (ISA 620) • Personne physique ou organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'auditeur pour l'aider à recueillir des éléments probants suffisants et

appropriés. Un expert désigné par l'auditeur peut être soit un expert interne (celui-ci pouvant être un associé ou un membre du personnel, y compris du personnel intérimaire, de la structure de l'auditeur ou d'un réseau auquel il appartient), ou un expert externe.

Faiblesse du contrôle interne (ISA 265) • Cette situation se présente :

i. Lorsqu'un contrôle est conçu, mis en œuvre ou fonctionne de telle manière qu'il ne permet pas de prévenir, ou de détecter et corriger, des anomalies contenues dans les états financiers en temps opportun, ou

ii. En l'absence d'un contrôle nécessaire pour prévenir, ou pour détecter et corriger, une anomalie contenue dans les états financiers en temps opportun.

Fraude (ISA 240) • Acte intentionnel commis par un ou plusieurs membres de la direction, par une ou plusieurs personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par un ou plusieurs employés ou tiers à l'entité, impliquant des manœuvres dolosives dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal.

Impossibilité d'exprimer une opinion (ISA 705) • L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels forger son opinion, et qu'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être à la fois significatives et avoir un caractère diffus.

Incohérence (ISA 720) • Autre information en contradiction avec des informations contenues dans les états financiers. Une incohérence significative peut engendrer un doute sur les conclusions de l'audit tirées des éléments probants précédemment recueillis et, éventuellement, sur le fondement de l'opinion de l'auditeur sur les états financiers.

Jugement professionnel (ISA 200) • Dans le contexte fourni par les normes d'audit et comptables ainsi que les règles d'éthique, application de la formation, de la connaissance et de l'expérience appropriées pour prendre des décisions éclairées concernant les actions à mener dans le cadre de la mission d'audit.

Lettre de mission (ISA 210) • Les termes convenus de la mission d'audit doivent être consignés dans une lettre de mission d'audit ou sous une autre forme d'accord écrit et doivent inclure :

(a) l'objectif et l'étendue de l'audit portant sur les états financiers,

(b) les responsabilités de l'auditeur,

(c) les responsabilités de la direction,

(d) l'identification du référentiel comptable applicable pour l'établissement des états financiers, et

(e) une indication de la forme et du contenu envisagés de tous rapports à émettre par l'auditeur, ainsi qu'une mention précisant qu'il peut exister des circonstances dans lesquelles la forme et le contenu d'un rapport peuvent être différents de ce qui était envisagé.

Non-respect des textes (ISA 250) • Le fait que l'entité a omis ou a commis des actes, intentionnels ou non intentionnels, qui enfreignent des textes législatifs ou réglementaires en vigueur. De tels actes englobent les opérations conclues par l'entité, en son nom propre ou pour son compte, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction ou les employés. Le non-respect des textes n'inclut pas les fautes personnelles (sans lien avec les activités opérationnelles de l'entité), commises par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction ou les employés de l'entité.

Opinion avec réserve (ISA 705) • L'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve :

(a) lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou en cumulé, ont une incidence significative mais n'ont pas de caractère diffus dans les états financiers, ou

(b) lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, mais qu'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être significatives mais ne pas avoir de caractère diffus dans les états financiers.

Opinion défavorable (ISA 705) • L'auditeur doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments probants suffisants et appropriés, que des anomalies, prises individuellement ou en cumulé, ont à la fois une incidence significative et un caractère diffus dans les états financiers.

Opinion modifiée (ISA 705) • Opinion avec réserve, opinion défavorable ou impossibilité d'exprimer une opinion.

Partie liée (ISA 550) • Partie qui répond à l'une ou l'autre des conditions suivantes :

i. une partie liée telle que définie par le référentiel comptable applicable, ou

ii. lorsque le référentiel comptable applicable définit des règles minimales ou ne contient aucune règle concernant les parties liées :

(a) une personne, ou une autre entité, qui détient le contrôle ou exerce une influence notable, directement ou indirectement, par l'entremise d'un ou de plusieurs intermédiaires, sur l'entité qui présente ses états financiers,

(b) une autre entité, sur laquelle l'entité qui présente ses états financiers a le contrôle ou exerce une influence notable, directement ou indirectement, par l'entremise d'un ou de plusieurs intermédiaires, ou

(c) une autre entité qui se trouve, avec l'entité qui présente ses états financiers, sous un contrôle commun du fait :

i. d'actionnaires communs les contrôlant,

ii. de la détention du capital par les membres d'une même famille, ou

iii. d'une direction générale commune.

Toutefois, les entités qui sont sous le contrôle commun d'un Etat (par exemple d'un gouvernement national, régional ou local) ne sont pas considérées comme des parties liées à moins qu'elles ne concluent des transactions importantes ou partagent entre elles des ressources à grande échelle.

Personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise (ISA 200) • Personne(s) ou organe(s) (par exemple : un fondé de pouvoir de société) ayant la responsabilité de surveiller l'orientation stratégique de l'entité et les obligations de cette dernière d'avoir à en rendre compte. Cette responsabilité inclut la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. Pour certaines entités dans certains pays, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent comprendre des membres de la direction, par exemple les membres exécutifs d'un comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'une entité privée ou du secteur public, ou le propriétaire-dirigeant.

Population (ISA 530) • Ensemble des données à partir desquelles un échantillon est sélectionné et sur lesquelles l'auditeur souhaite tirer des conclusions.

Procédures analytiques (ISA 520) • Le terme « procédures analytiques » s'entend des évaluations d'informations financières faites à partir d'une analyse des corrélations plausibles entre des données financières et non financières. Ces procédures englobent également toute investigation jugée nécessaire des fluctuations ou des corrélations relevées qui sont

incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues.

Procédures d'évaluation des risques (ISA 315) • Procédures d'audit mises en œuvre pour prendre connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, dans le but d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions.

Référentiel comptable applicable (ISA 200) • Référentiel comptable suivi par la direction et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, pour l'établissement des états financiers, et qui est acceptable au regard de la nature de l'entité et de l'objectif des états financiers, ou dont l'application est requise par la loi ou la réglementation.

L'expression « référentiel reposant sur le principe de présentation sincère » est utilisée pour désigner un référentiel comptable qui requiert la conformité avec les exigences de ce référentiel, et :

i. acte explicitement ou implicitement que pour satisfaire à l'exigence de présentation sincère des états financiers, il peut être nécessaire pour la direction de fournir des informations au-delà de celles spécifiquement exigées par le référentiel, ou

ii. acte explicitement qu'il peut être nécessaire pour la direction de s'écarter d'une exigence du référentiel pour satisfaire à celle de présentation sincère des états financiers. De tels écarts sont considérés comme nécessaires seulement dans des circonstances extrêmement rares.

L'expression « référentiel reposant sur le concept de conformité » est utilisée pour désigner un référentiel comptable qui requiert la conformité avec les exigences de ce référentiel, mais n'acte pas les points (i) et (ii) mentionnés ci-dessus.

Revue de contrôle qualité de la mission (ISA 220) • Processus mis en place pour évaluer de façon objective, à la date du rapport d'audit ou avant, les jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission et les conclusions auxquelles elle est parvenue aux fins de la formulation du rapport d'audit. Le processus de revue de contrôle qualité de la mission s'adresse seulement aux audits d'états financiers d'entités cotées, ainsi qu'aux autres missions d'audit, le cas échéant, pour lesquelles la structure a décidé qu'une revue de contrôle qualité de la mission était requise.

Risque d'anomalies significatives (ISA 200) • Risque que les états financiers, avant leur audit, comportent des anomalies significatives. Ce

risque comprend deux composantes, définies comme suit au niveau des assertions :

i. Risque inhérent – Possibilité qu'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers, comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant la prise en compte des contrôles y afférents,

ii. Risque lié au contrôle interne – Risque qu'une anomalie significative susceptible de se produire au niveau d'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers et qui pourrait être significative individuellement ou cumulée avec d'autres, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité.

Société de services (ISA 402) • Une organisation tierce (ou une division d'une organisation tierce) qui fournit aux entités utilisatrices des prestations qui font partie intégrante de leurs systèmes d'information relatifs à l'élaboration de l'information financière.

Sondage statistique (ISA 530) • Méthode de sélection d'échantillons possédant les caractéristiques suivantes :

i. sélection aléatoire des éléments formant l'échantillon,

ii. utilisation de la théorie des probabilités pour évaluer les résultats du sondage, y compris la mesure du risque d'échantillonnage.

Une méthode de sondage qui ne réunit pas les caractéristiques (i) et (ii) est considérée comme une méthode de sondage non statistique.

Sondages en audit (ou « sondages ») (ISA 530) • Mise en œuvre de procédures d'audit sur moins de 100% des éléments d'une population pertinente pour l'audit, de telle sorte que toutes les unités d'échantillonnage aient une chance d'être sélectionnées, en vue de fournir à l'auditeur une base raisonnable à partir de laquelle il tire des conclusions sur la population dans son ensemble.

Test de procédures (ISA 330) • Travail d'audit destiné à évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles mis en place pour prévenir, ou détecter et corriger, des anomalies significatives au niveau des assertions.

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE AUX MISSIONS D'ASSURANCE SUR DES INFORMATIONS AUTRES QUE DES COMPTES COMPLETS HISTORIQUES (ATTESTATIONS PARTICULIÈRES) (NP 3100)

Norme agréée par arrêté ministériel du 1er septembre 2016 qui annule et remplace l'agrément du 20 juin 2011. Applicable à compter du 1er octobre 2016.

SOMMAIRE Paragraphes

INTRODUCTION 1

NATURE DE LA MISSION 2

OBJECTIF DE LA MISSION 3

DEFINITIONS

Définition des termes utilisés 4
Responsabilités au regard de l'information à attester 5-7

CARACTERISTIQUES DES DEMANDES 8

NATURE DES INFORMATIONS FAISANT L'OBJET DE L'ASSURANCE 9

NIVEAU D'ASSURANCE 10-11

EXIGENCES REQUISES

Esprit critique, jugement professionnel 12
Diligences à mettre en œuvre 13-25
Documentation des travaux 26
Rapport 27-34

MODALITES D'APPLICATION

Nature de la mission A1-A2
Responsabilités au regard de l'information à attester A3-A5
Diligences à mettre en œuvre A6-A10
Rapport A11-A14

ANNEXE 1 : EXEMPLES DE RAPPORTS

Missions d'assurance de niveau raisonnable ou modéré E1
Attestation de concordance avec les comptes annuels ou intermédiaires prévue au paragraphe 11 de la norme E2

ANNEXE 11 : EXTRAIT DU GLOSSAIRE DES TERMES ET EXPRESSIONS UTILISES ..... page 181

Introduction

*Le terme **responsable de la mission** employé dans le référentiel et la présente norme vise les experts-comptables ou les salariés autorisés à exercer au titre des articles 83 ter ou 83 quater de l'ordonnance du 19 septembre 1945, ou toute autre personne, responsable de la réalisation de la mission. Le responsable de la mission réalisée dans le cadre de l'article 2 ou de l'alinéa 4 de l'article 22 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 est un expert-comptable ou un salarié autorisé à exercer au titre des articles 83 ter ou 83 quater de ladite ordonnance, qui est le garant de sa réalisation et du rapport émis au nom de la structure d'exercice professionnel.*

1.- La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et leurs modalités d'application relatifs au rôle, à la responsabilité et aux conditions d'intervention de la structure et du responsable de la mission à qui une entité demande d'émettre une assurance sur des informations autres que des comptes complets historiques.

Cette norme concerne les missions d'assurance qui portent sur des informations à l'élaboration desquelles la structure et le responsable de la mission ont contribué (attestation dite « directe ») ou pas (attestation dite « indirecte »).

Par exception, la mission d'examen d'informations financières prévisionnelles relève de la norme professionnelle spécifique NP 3400.

Nature de la mission

2.- Les travaux accomplis dans le cadre de cette norme et l'assurance délivrée relèvent de la catégorie des missions d'assurance sur des informations autres que des comptes complets historiques.

Cette mission porte sur des informations le plus souvent comptables et financières (Réf. Par. A1).

Pour l'application de la présente norme, la structure et le responsable de la mission utilisent des compétences et techniques propres aux missions d'assurance raisonnable ou modérée, selon le cas (Réf. Par. A2).

Objectif de la mission

3.- Cette mission consiste, pour la structure et le responsable de la mission, à :

- obtenir une assurance raisonnable ou modérée permettant d'apprécier si l'information faisant l'objet de la mission est exempte ou non d'anomalies significatives au regard de critères ;
- exprimer une conclusion.

Définitions

Définition des termes utilisés

4.- Les termes utilisés dans la présente norme sont définis dans le « Glossaire des termes et expressions utilisés » qui fait partie intégrante du référentiel normatif. Un extrait de ce glossaire est annexé à la présente norme à des fins pédagogiques. Sa lecture préalable est nécessaire.

Responsabilités au regard de l'information à attester

5.- Les missions d'assurance concernées par la présente norme font intervenir cinq parties :

- le client : partie qui sollicite la mission ;
- la partie responsable : partie responsable de l'objet considéré ;
- le chargé de mesure ou d'évaluation : partie qui mesure ou évalue l'objet considéré à l'aide de critères. Il établit l'information qui fera l'objet du rapport d'assurance ;
- la structure et le responsable de la mission : parties qui émettent l'assurance à l'issue de leurs travaux ;
- les utilisateurs visés : parties intéressées par le rapport.

Une même partie peut, dans certaines conditions, exercer plusieurs de ces rôles.

Dans les missions indirectes, la partie responsable est également chargée de la mesure ou de l'évaluation. Dans les missions directes, la structure et le responsable de la mission sont chargés, en tout ou partie, de la mesure ou de l'évaluation (Réf. Par. A3).

6.- L'objet considéré est l'élément mesuré ou évalué. Le résultat de cette mesure ou évaluation constitue l'information attestée par la structure et le responsable de la mission dans le cadre de leur mission (Réf. Par. A4, A5).

7.- Le rôle de la structure et du responsable de la mission est d'exprimer une conclusion sur l'information relative à l'objet considéré pour renforcer la confiance des utilisateurs visés. Pour ce faire, ils obtiennent des éléments probants suffisants et appropriés.

Caractéristiques des demandes

8.- La demande d'attestation émane le plus souvent de l'entité, celle-ci étant elle-même invitée par un tiers à fournir certains renseignements ou documents avec une attestation. Cette demande peut provenir, par exemple :

- d'un établissement bancaire ou d'un organisme public, préalablement à l'octroi d'un prêt, d'une subvention ou d'une aide quelconque ;
- d'un organisme de prestations sociales en vue de la détermination des droits des intéressés ;
- d'une autorité publique qui, par exemple à l'occasion de marchés passés avec une entité, demande que le règlement de certaines factures soit attesté.

Nature des informations faisant l'objet de l'assurance

9.- Les informations sur lesquelles une assurance est demandée peuvent être :

- de nature comptable ou financière : composition des capitaux propres, résultat d'un exercice, montant d'une distribution de dividendes, répartition d'un chiffre d'affaires, rémunération d'une personne, montant d'une pointe de trésorerie, montant d'une créance ou d'une dette, quote-part de frais généraux retenue, etc. ;
- de nature juridique ou sociale : nombre d'actions composant le capital social, nombre d'actions détenues par un actionnaire, situation juridique d'un membre de la société (salarié ou mandataire social), etc. ;
- de toute autre nature (taux d'absentéisme, montant des indemnités de départ à la retraite, efficacité du contrôle interne, capacité d'un outil de production, niveau de gaz à effet de serre émis, etc.).

La structure et le responsable de la mission peuvent avoir contribué (attestation directe) ou non (attestation indirecte) à l'élaboration des informations sur lesquelles ils expriment une assurance.

La structure et le responsable de la mission peuvent être sollicités afin de délivrer une assurance relative à des éléments, chiffrés ou non, comportant par ailleurs une appréciation de nature qualitative, comme par exemple l'utilisation d'une subvention conformément à son objet, la nature de dépenses engagées en recherche et développement, etc.

Niveau d'assurance

10.- Dans le cadre de la présente norme, la structure et le responsable de la mission peuvent réaliser :

- Soit une mission d'assurance de niveau modéré : mission à l'issue de laquelle la structure et le responsable de la mission émettent, en fonction du contexte de la mission et des diligences mises en œuvre, une opinion d'un niveau d'assurance inférieur à celui d'une mission d'assurance de niveau raisonnable. La nature, le calendrier et l'étendue des diligences requises pour une mission d'assurance de niveau modéré sont moindres par rapport à une mission d'assurance de niveau raisonnable. Ils doivent cependant être suffisants pour permettre à la structure et au responsable de la mission d'obtenir un niveau d'assurance pertinent au regard du contexte de la mission.
- Soit une mission d'assurance de niveau raisonnable : mission à l'issue de laquelle la structure et le responsable de la mission émettent, en fonction du contexte de la mission et des diligences mises en œuvre, une opinion d'un niveau d'assurance élevé mais non absolu.

11.- A titre dérogatoire, lorsque la structure et le responsable de la mission sont sollicités pour attester la concordance d'une information financière qui figure en lecture directe dans des comptes annuels ou intermédiaires ayant fait l'objet d'une mission d'assurance par leurs soins, ils peuvent établir une attestation de concordance qui n'exprime pas d'assurance.

Exigences requises

Esprit critique, jugement professionnel

12.- Tout au long de sa mission, le responsable de la mission :

- fait preuve d'esprit critique et tient compte du fait que certaines situations peuvent conduire à des anomalies ;

- exerce son jugement professionnel, notamment pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des diligences à mettre en œuvre pour une mission d'assurance, et pour conclure à partir des éléments collectés.

Diligences à mettre en œuvre

Acceptation de la mission

13.- Avant d'accepter d'effectuer les travaux répondant à la demande d'attestation dont ils sont saisis, la structure et le responsable de la mission se font indiquer par l'entité le contexte dans lequel s'inscrit cette demande.

Ils s'assurent que les informations sur lesquelles doit porter leur assurance entrent dans le domaine de celles qu'ils peuvent contrôler et de l'existence de critères appropriés (Réf. Par. A6 – A9).

Les critères que la structure et le responsable de la mission comptent appliquer aux informations doivent être adaptés au contexte de la mission et présenter les caractéristiques suivantes :

- pertinence
- exhaustivité
- fiabilité
- neutralité
- intelligibilité

Lorsque les informations attestées comprennent des prévisions, la structure et le responsable de la mission informent l'entité qu'ils ne peuvent pas se prononcer sur la possibilité de leur réalisation.

14.- La structure et le responsable de la mission vérifient :

- que la demande d'attestation respecte les exigences requises par la présente norme ;
- que les conditions de leur intervention sont compatibles avec les ressources dont ils disposent.

Lettre de mission

15.- La structure et le responsable de la mission établissent une lettre de mission ou une lettre de mission complémentaire à leur mission principale.

Ils précisent leur participation, ou non, à l'élaboration de tout ou partie de l'information faisant l'objet de l'attestation.

En cas d'attestation indirecte, la lettre de mission précise qu'il appartient à la partie responsable de produire un document présentant l'information sur l'objet considéré et à la structure et au responsable de la mission de la contrôler.

- **Caractère significatif**

16.- La structure et le responsable de la mission doivent tenir compte du caractère significatif des anomalies lorsqu'ils définissent la nature, le calendrier et l'étendue des diligences à mettre en œuvre ainsi que lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies détectées sur leur conclusion.

La structure et le responsable de la mission acquièrent une connaissance suffisante de l'objet considéré et de l'environnement de la mission afin d'identifier les domaines dans lesquels une anomalie significative peut se produire. Cette connaissance leur permettent de définir les diligences appropriées à mettre en œuvre pour obtenir une assurance de niveau modéré et fonder leur conclusion.

Dans le cadre d'une mission relevant d'une assurance de niveau raisonnable, la structure et le responsable de la mission acquièrent en outre une connaissance suffisante du contrôle interne afin d'identifier et d'évaluer les risques d'une anomalie significative et de définir les diligences appropriées à mettre en œuvre.

- **Nature des travaux et contrôles à effectuer**

17.- La signature d'une attestation par l'expert-comptable et par la structure engageant leur responsabilité respective, il est mis en œuvre les travaux jugés appropriés au regard de l'objectif fixé, de la nature de l'information sur laquelle porte l'attestation, du niveau d'assurance requis et des diligences réalisées dans le cadre d'une éventuelle autre mission.

18.- La structure et le responsable de la mission déterminent si les travaux réalisés par eux dans le cadre d'une autre mission leur permettent d'obtenir le niveau d'assurance requis sur l'information faisant l'objet de l'attestation.

19.- A défaut, la structure et le responsable de la mission choisissent un ensemble de techniques de contrôle afin d'obtenir des éléments probants et une assurance de niveau raisonnable ou modéré, selon le cas. En fonction du contexte dans lequel ils interviennent, les techniques suivantes peuvent notamment être utilisées :

- contrôles de pièces ;
- demandes d'information ;
- observations physiques ;
- contrôles arithmétiques ;
- réexécutions ;
- confirmations externes ;
- travaux analytiques.

Le caractère suffisant et approprié des éléments probants sur lesquels est fondée la conclusion de la structure et du responsable de la mission relève du jugement professionnel.

- **Travaux et contrôles complémentaires**

20.- Lorsque les travaux et contrôles mis en œuvre mettent en évidence des anomalies significatives ou soulèvent des interrogations quant à la fiabilité des éléments probants, la structure et le responsable de la mission déterminent les travaux et contrôles complémentaires qu'ils jugent nécessaires afin d'obtenir d'autres éléments probants suffisants pour étayer leur conclusion.

21.- Lorsqu'à l'issue des travaux et contrôles complémentaires mis en œuvre, ces incohérences sont confirmées, la structure et le responsable de la mission en tirent les conséquences dans la formulation de leur rapport, selon l'importance relative des anomalies.

- **Obtention d'une lettre d'affirmation**

22.- La structure et le responsable de la mission peuvent, s'ils l'estiment nécessaire, demander à la partie responsable une lettre d'affirmation, notamment pour confirmer qu'elle leur a fourni toutes les informations pertinentes au regard de la mission.

23.- La date de la lettre d'affirmation doit être antérieure à celle du rapport de la structure et du responsable de la mission.

- **Évènements postérieurs**

24.- Lorsque cela est pertinent pour la mission, la structure et le responsable de la mission tiennent compte de l'incidence des événements se produisant jusqu'à la date de leur rapport.

Leur mission prend fin à la date de la signature de leur rapport. Il ne leur appartient donc pas d'assurer un suivi des événements postérieurs à la date de signature de leur rapport.

- **Cas particulier d'une mission d'assurance prévue par les textes légaux ou réglementaires**

25.- Si la structure et le responsable de la mission réalisent une mission d'assurance prévue par des textes légaux ou réglementaires, la présente norme est applicable.

Toutefois, si ces textes imposent des travaux particuliers, différents de ceux prévus par cette norme, la présente norme n'est pas applicable. Lesdits textes se substituent à la présente norme (Réf. Par. A10).

Documentation des travaux

26.- La structure et le responsable de la mission constituent une documentation de leurs travaux et notamment des éléments importants sur lesquels se fonde leur conclusion. Elle permet de justifier que la mission a été effectuée selon les dispositions de la présente norme.

Rapport

27.- Le rapport émis par la structure et le responsable de la mission à l'issue d'une mission d'assurance sur des informations autres que des comptes complets historiques prend la forme d'une attestation écrite. Celle-ci comporte une conclusion sans équivoque exprimant leur opinion sur l'information portant sur l'objet considéré.

28.- La structure et le responsable de la mission s'assurent que l'information sur l'objet considéré renvoie de manière adéquate aux critères utilisés ou les décrit de manière appropriée.

29.- La structure et le responsable de la mission évaluent si les éléments collectés lors de leurs travaux ont un caractère suffisamment probant et approprié pour étayer leur conclusion. Dans le cas contraire, ils formulent dans le rapport une conclusion avec réserve ou une impossibilité de conclure.

30.- La structure et le responsable de la mission établissent un rapport qui comprend au moins les éléments suivants (Réf. Par. A11) :

- un titre qui indique clairement que le rapport est un rapport d'assurance (attestation) ;

- l'identification de l'entité ;
- l'identité du destinataire ;
- le cas échéant, la mention de l'existence d'une ou plusieurs autres missions, en lien avec l'attestation, réalisée(s) pour l'entité ;
- l'information sur l'objet considéré et, s'il y a lieu, l'objet considéré lui-même (Réf. Par. A12) ;
- une mention du niveau d'assurance obtenu par la structure et le responsable de la mission ;
- une identification des critères (Réf. Par. A13) ;
- s'il y a lieu, une description des restrictions inhérentes significatives associées à la mesure ou à l'évaluation de l'objet considéré au regard des critères ;
- lorsque les critères utilisés ont été conçus à des fins spécifiques, une déclaration alertant les lecteurs que l'information sur l'objet considéré risque de ne pas convenir à d'autres fins ;
- une mention rappelant que l'entité est responsable de l'objet considéré ;
- en cas d'attestation directe, la mention de la participation de la structure et du responsable de la mission à l'élaboration de l'information sur l'objet considéré ;
- en cas d'attestation indirecte, le document présentant l'information sur l'objet considéré établi par la partie responsable sous sa responsabilité, à titre d'annexe ;
- une mention confirmant que la mission a été réalisée conformément à la présente norme professionnelle ;
- une mention rappelant que la structure et le responsable de la mission respectent les règles de déontologie professionnelle ;
- un résumé circonstancié des travaux réalisés à l'appui de la conclusion de la structure et du responsable de la mission ;
- dans le cadre d'une mission d'assurance de niveau modéré, le résumé des travaux effectués doit préciser que les diligences mises en œuvre varient, que leur étendue est moindre que dans une mission d'assurance de niveau raisonnable et que, par conséquent, le niveau d'assurance obtenu dans une mission d'assurance de niveau modéré est moins élevé que celui résultant d'une mission d'assurance de niveau raisonnable ;

- une conclusion appropriée à l'objet considéré et aux critères utilisés, et adaptée aux travaux effectués ainsi qu'au niveau d'assurance obtenu ;
- la date ;
- la signature.

Cas dérogatoire du rapport de concordance sur des informations financières en lecture directe dans les comptes annuels ou intermédiaires

31.- Dans le cas dérogatoire prévu au paragraphe 11 de la présente norme, la structure et le responsable de la mission établissent un rapport de concordance qui comprend au moins les éléments suivants :

- un titre qui indique clairement que le rapport est une attestation ;
- l'identification de l'entité ;
- l'identité du destinataire ;
- une mention rappelant que l'entité est responsable des comptes annuels ou intermédiaires ;
- la mention de l'existence d'une mission d'assurance sur lesdits comptes réalisée par la structure et le responsable de la mission ;
- une mention confirmant que la mission a été réalisée conformément à la présente norme professionnelle ;
- une mention rappelant que la structure et le responsable de la mission respectent les règles de déontologie professionnelle ;
- une conclusion appropriée sur la concordance de l'information attestée avec les comptes annuels ou intermédiaires ;
- la date ;
- la signature.

Rapport d'assurance imposé par les textes légaux ou réglementaires

32.- Si la structure et le responsable de la mission sont tenus par des textes légaux ou réglementaires d'utiliser une présentation ou une formulation spécifique pour le rapport d'assurance, le rapport d'assurance ne doit faire référence à la présente norme que s'il inclut, au minimum, chacun des éléments identifiés au paragraphe 30 (Réf. Par. A14).

■ Formulation de la conclusion

33.- La structure et le responsable de la mission peuvent formuler dans le rapport :

- une conclusion favorable ;
- une conclusion avec réserve(s) ;
- une conclusion défavorable ou une impossibilité de conclure.

Si la structure et le responsable de la mission estiment nécessaire d'attirer l'attention sur un élément présenté dans l'information sur l'objet considéré d'une importance telle qu'il est fondamental à la compréhension de l'information par les utilisateurs, ils ajoutent un paragraphe distinct d'observations dans le rapport, après la formulation de la conclusion, et précisent que celles-ci ne remettent pas en cause la conclusion exprimée.

34.- Dans leur rapport,

(a) lorsqu'ils émettent une assurance de niveau raisonnable, la structure et le responsable de la mission concluent sous une forme positive en adaptant la formulation suivante au cas particulier :

- En cas d'attestation directe : « Sur la base de nos travaux, [*l'objet considéré*] est [*information sur l'objet considéré*], dans tous ses aspects significatifs, selon les critères XYZ. »
- En cas d'attestation indirecte : « Sur la base de nos travaux, [*l'objet considéré*] tel qu'indiqué dans la déclaration de l'entité ci-jointe est [*information sur l'objet considéré*], dans tous ses aspects significatifs, en conformité avec les critères XYZ. »

(b) lorsqu'ils émettent une assurance de niveau modéré, la structure et le responsable de la mission concluent sous une forme négative en adaptant la formulation suivante au cas particulier :

- En cas d'attestation directe : « Sur la base de nos travaux, nous n'avons pas relevé d'anomalies significatives de nature à remettre en cause [*l'information sur l'objet considéré*] selon les critères XYZ. »
- En cas d'attestation indirecte : « Sur la base de nos travaux, nous n'avons pas relevé d'anomalies significatives de nature à remettre en cause [*information sur l'objet considéré*], tel qu'indiqué dans la déclaration de l'entité ci-jointe, en conformité avec les critères XYZ. »

Lorsqu'ils concluent avec réserve(s) ou lorsqu'ils expriment une conclusion défavorable ou une impossibilité de conclure, la structure et le

responsable de la mission en exposent clairement les raisons et, si possible, en chiffrent l'incidence.

Modalités d'application

Nature de la mission (Réf. Par. 2)

A1. L'attestation peut notamment porter sur :

- la concordance ou la cohérence des informations avec la comptabilité, ou des données sous-tendant la comptabilité, ou des données internes à l'entité en lien avec la comptabilité, telles que notamment celles fournies par la comptabilité analytique ou des états de gestion ;
- la conformité de ces informations, avec par exemple :
  - les dispositions de textes légaux ou réglementaires ;
  - les dispositions des statuts ;
  - les stipulations d'un contrat ;
  - les décisions de la direction ;
  - les principes figurant dans un référentiel ;
- la présentation sincère de certaines informations ;
- la conformité du contrôle interne avec un référentiel…

A2. Les compétences et techniques propres à une mission d'assurance incluent, selon les besoins, de :

- faire preuve d'esprit critique et de jugement professionnel ;
- planifier et mettre en œuvre une mission d'assurance, notamment l'obtention et l'évaluation des éléments probants ;
- comprendre les systèmes d'information, ainsi que le rôle et les limites du contrôle interne ;
- faire le lien entre, d'une part, le caractère significatif et les risques de la mission et, d'autre part, la nature, le calendrier et l'étendue des diligences ;
- effectuer les diligences appropriées à la mission (ce qui peut inclure des demandes d'information, observations physiques, contrôles arithmétiques, réexécutions, confirmations externes et travaux analytiques).

Responsabilités au regard de l'information à attester (Réf. Par. 5, 6)

A3. La partie responsable est souvent aussi le client.

A4. L'objet considéré peut prendre diverses formes, dont les suivantes :

- une situation financière historique. L'information sur l'objet considéré peut alors être la comptabilisation, l'évaluation, le mode de présentation et les informations déclarées dans les états financiers ;
- une situation non financière. L'information sur l'objet considéré peut alors être un ou plusieurs indicateurs d'efficacité ou d'efficience ;
- des caractéristiques physiques (par exemple la capacité de production d'une installation). L'information sur l'objet considéré peut alors être un document de données techniques ;
- des systèmes et processus (par exemple un système de contrôle interne ou informatique d'une entité). L'information sur l'objet considéré peut alors être une déclaration concernant l'efficacité ;
- des pratiques (par exemple gouvernance d'entreprise, conformité avec la réglementation, pratiques en matière de ressources humaines). L'information sur l'objet considéré peut alors être une déclaration de conformité ou une déclaration d'efficacité.

A5. L'information attestée est le résultat de la mesure ou de l'évaluation de l'objet considéré, suite à l'application de critères.

Par exemple :

- un tiers financeur demande une attestation de conformité des dépenses engagées par une association dans le cadre d'un programme. La structure et le responsable de la mission doivent exprimer une conclusion sur la conformité (information à attester) des dépenses engagées par l'association (objet considéré) avec les conditions du cahier des charges du tiers financeur (critères) ;
- le client demande une attestation de chiffre d'affaires pour sa fédération professionnelle. La structure et le responsable de la mission doivent exprimer une conclusion sur la concordance du montant (information à attester) du chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise (objet considéré) avec la comptabilité de l'entreprise (critères).

Diligences à mettre en œuvre

- **Acceptation de la mission (Réf. Par. 13)**

A6. Des critères appropriés sont nécessaires pour assurer une mesure ou une évaluation raisonnablement cohérente d'un objet considéré dans le contexte d'un jugement professionnel. Sans le cadre de référence fourni par des critères appropriés, toute conclusion est sujette à l'interprétation personnelle et aux malentendus. Le caractère approprié des critères dépend du contexte, c'est-à-dire qu'il est déterminé en fonction des circonstances de la mission. Le caractère approprié des critères est indépendant du niveau d'assurance fourni. Les critères appropriés incluent, s'il y a lieu, des critères de présentation et de diffusion.

A7. La structure et le responsable de la mission obtiennent les éléments probants nécessaires pour appuyer leur conclusion et s'assurent que les critères appliqués seront portés à la connaissance des utilisateurs visés.

A8. Les critères peuvent être choisis ou développés de différentes manières, par exemple :

- issus de textes légaux ou réglementaires ;
- émis par des groupes d'experts agréés ou reconnus ;
- élaborés collectivement par un groupe ;
- faisant l'objet de publication ;
- conçus spécialement pour préparer l'information sur l'objet considéré dans le contexte spécifique de la mission.

Le mode d'élaboration des critères peut avoir une incidence sur le travail de la structure et du responsable de la mission lorsqu'ils évaluent leur caractère approprié.

A9. Disponibilité des critères - Les utilisateurs de l'attestation doivent pouvoir avoir connaissance des critères afin de comprendre comment l'objet considéré a été mesuré ou évalué. Les critères sont portés à leur connaissance par l'un ou plusieurs des moyens suivants :

- en étant rendus publics ;
- en étant mentionnés dans la présentation de l'information sur l'objet considéré ;
- en étant mentionnés dans l'attestation ;
- par convention générale, comme dans le cas par exemple du critère selon lequel le temps est mesuré en heures et en minutes.

La disponibilité des critères peut être limitée à des utilisateurs spécifiques, par exemple les modalités d'un contrat. Dans ce cas, la structure et le responsable de la mission le précisent dans leur attestation.

- **Cas particulier d'une mission d'assurance prévue par les textes légaux ou réglementaires (Réf. Par. 25)**

A10. Dans l'hypothèse où la norme n'est pas applicable, la structure et le responsable de la mission le précisent dans la lettre de mission. Ils indiquent que seront mises en œuvre les diligences définies par les textes. Ils peuvent toutefois s'inspirer des dispositions de cette norme pour mener leur mission.

Rapport (Réf. Par. 30)

A11. La norme n'exige pas un format défini du rapport d'assurance mais impose des éléments fondamentaux à inclure. Le rapport est adapté au contexte spécifique de la mission. La structure et le responsable de la mission peuvent choisir de produire un rapport « court » ou un rapport « long » selon le mode de communication souhaité par les utilisateurs visés. Le rapport « court » se limite généralement aux éléments fondamentaux prévus au paragraphe 30. Le rapport « long » comprend des informations et explications additionnelles qui n'ont pas d'incidence sur la conclusion de la structure et du responsable de la mission. En outre, le rapport long peut détailler les modalités de la mission, les critères utilisés, les constatations liées à des particularités de la mission, le détail des compétences et de l'expérience de la structure et du responsable de la mission, le seuil de signification utilisé et inclure des recommandations le cas échéant et toute autre information que la structure et le responsable de la mission jugent utile d'ajouter.

A12. L'identification et la description de l'information sur l'objet considéré et, s'il y a lieu, de l'objet considéré lui-même, peuvent comprendre, par exemple :

- le moment ou la période auquel correspond la mesure ou l'évaluation de l'objet considéré ;
- la partie responsable de l'objet considéré, le cas échéant ;
- les caractéristiques de l'objet considéré ou de l'information sur l'objet considéré utiles aux utilisateurs visés.

A13. Le rapport d'assurance identifie les critères qui ont servi à mesurer ou évaluer l'objet considéré afin que les utilisateurs puissent comprendre les fondements de la conclusion. Le rapport d'assurance peut inclure les dits critères, ou s'y référer s'ils figurent dans l'information sur l'objet considéré

ou s'ils sont disponibles autrement et facilement accessibles. Selon le cas, il peut être pertinent de fournir dans le rapport :

- la source des critères, et s'ils sont d'origine légale ou réglementaire ou émis par des groupes d'experts agréés ;
- les méthodes de mesure ou d'évaluation utilisées lorsque les critères applicables permettent de choisir entre plusieurs méthodes ;
- les interprétations importantes faites lors de l'application des critères selon le contexte de la mission ;
- les éventuelles modifications apportées aux méthodes de mesure ou d'évaluation utilisées.

■ Rapport d'assurance imposé par les textes légaux ou réglementaires (Réf. Par. 32)

A14. Dans l'hypothèse où la norme est applicable (Par. 25), la structure et le responsable de la mission précisent dans la lettre de mission qu'ils mettront en œuvre toutes les diligences prévues par cette norme. Ils indiquent également que la présentation ou la formulation du rapport étant imposée par les textes, il ne sera pas fait référence dans leur rapport à la présente norme.

ANNEXE 1

LES MISSIONS D'ASSURANCE SUR DES INFORMATIONS AUTRES QUE DES COMPTES COMPLETS HISTORIQUES (ATTESTATIONS PARTICULIÈRES)

EXEMPLES DE RAPPORTS

■ **Mission d'assurance de niveau raisonnable – Attestation directe**

Exemple de contexte[29]

- la structure et le responsable de la mission ont contribué à l'élaboration de l'information faisant l'objet de l'attestation ;
- la structure et le responsable de la mission ont effectué une mission de présentation des comptes annuels ;
- l'attestation porte sur une information qui n'apparaît pas distinctement à la lecture des comptes annuels ;
- des diligences complémentaires sont nécessaires par rapport à la mission de présentation pour être en mesure d'attester, selon le niveau d'assurance retenu, le montant du chiffre d'affaires réalisé par l'entité avec un client particulier *yyy*.

Exemple de rapport

Au … [*représentant légal de l'entité*],

Attestation sur le chiffre d'affaires de l'entité *xxx*
réalisé sur la période du zzz au zzz avec le client *yyy*

En notre qualité d'expert-comptable de l'entité *xxx* et en réponse à votre demande, nous vous présentons notre rapport sur le chiffre d'affaires HT de l'entité *xxx* réalisé sur la période du *zzz* au *zzz* avec le client *yyy*, et établi dans le cadre de …. (*préciser le contexte et le tiers à l'initiative de cette demande*).

Il nous appartient d'attester que le montant du chiffre d'affaires HT de l'entité *xxx* réalisé sur la période du zzz au zzz avec le client *yyy* s'élève à *www* €.

Le chiffre d'affaires en question a été établi sous la responsabilité de l'entité à partir des documents et informations transmis par celle-ci.

En tant qu'expert-comptable, nous avons effectué [une mission d'enregistrements comptables (*à adapter selon le contexte*)] ainsi que de présentation des comptes de l'entité *xxx* pour l'exercice clos le *jj/mm/an*.

[29] Ce contexte est un exemple qui n'est pas à reproduire dans le rapport. Il est fourni pour illustrer la rédaction de l'exemple de rapport qui suit. Tout autre contexte donnera lieu à la rédaction d'un rapport différent, adapté à la situation

Dans ce contexte, nous avons participé à l'élaboration de l'information attestée.

La mission de présentation des comptes, définie par les normes professionnelles de l'Ordre des experts-comptables, est une mission d'assurance de niveau modéré aboutissant à une opinion sur la cohérence et la vraisemblance des comptes pris dans leur ensemble. Elle ne porte pas spécifiquement sur le chiffre d'affaires réalisé avec le client *yyy* au titre de la période du *zzz* au *zzz*, objet de la présente attestation.

Notre intervention a été effectuée selon les règles déontologiques de notre profession et la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable aux missions d'assurance sur des informations autres que des comptes complets historiques. Elle aboutit à exprimer une assurance de niveau raisonnable.

En complément des travaux réalisés dans le cadre de cette mission de présentation, et pour être en mesure d'établir la présente attestation, nous avons mené les diligences suivantes :

- appréciation des procédures de contrôle interne relatives à la facturation ;
- examen de la correcte application des règles et principes comptables applicables en France ;
- obtention du compte client *yyy* concerné sur la période considérée et sondages sur l'existence et la correcte imputation des factures au compte client *yyy* considéré ;
- confirmation directe de l'information auprès du client *yyy* concerné.

Sur la base de nos travaux, le montant du chiffre d'affaires HT réalisé par l'entité *xxx* avec le client *yyy* sur la période du *zzz* au *zzz* s'élève, dans tous ses aspects significatifs, selon les règles et principes comptables applicables en France, à *www* €.

[*Le cas échéant, au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation*][30],[31]

Lieu, date et signature

[30] Si nécessaire, ajouter « Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte décrit ci-avant et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins ».

[31] Si nécessaire, ajouter « Nos travaux ne sont pas destinés à remplacer les diligences qu'il appartient, le cas échéant, aux tiers ayant eu communication de cette attestation de mettre en œuvre au regard de leurs propres besoins ».

- **Mission d'assurance de niveau raisonnable - Attestation indirecte**

Exemple de contexte[32]

- la structure et le responsable de la mission n'ont pas contribué à l'élaboration de l'information faisant l'objet de l'attestation ;
- le document annexé présentant l'information sur l'objet considéré a été établi par la direction de l'entité sous sa responsabilité ;
- l'attestation porte sur une information qui n'apparaît pas distinctement à la lecture des comptes annuels ;
- des diligences particulières sont nécessaires pour être en mesure d'attester, selon le niveau d'assurance retenu, le montant du chiffre d'affaires réalisé par l'entité avec un client particulier *yyy*.

Exemple de rapport

Au … [*représentant légal de l'entité*],

Attestation sur le chiffre d'affaires de l'entité *xxx*
réalisé sur la période du *zzz* au *zzz* avec le client *yyy*

En notre qualité d'expert-comptable de l'entité *xxx* et en réponse à votre demande, nous vous présentons notre rapport sur le chiffre d'affaires HT de l'entité *xxx* réalisé sur la période du *zzz* au *zzz* avec le client *yyy*, figurant dans le document ci-joint, et établi dans le cadre de …. (*préciser le contexte et le tiers à l'initiative de cette demande*).

Le montant du chiffre d'affaires en question a été établi sous la responsabilité de…. (*préciser l'organe ou le membre de direction ayant produit l'information concernée*) de … (*nom de l'entité xxx*).

Il nous appartient d'attester que le montant du chiffre d'affaires HT de l'entité *xxx* réalisé sur la période du *zzz* au *zzz* avec le client *yyy* s'élève à *www* €.

Notre intervention a été effectuée selon les règles déontologiques de notre profession et la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable aux missions d'assurance sur des informations autres que des comptes complets historiques. Elle aboutit à exprimer une assurance de niveau raisonnable.

[32] Ce contexte est un exemple qui n'est pas à reproduire dans le rapport. Il est fourni pour illustrer la rédaction de l'exemple de rapport qui suit. Tout autre contexte donnera lieu à la rédaction d'un rapport différent, adapté à la situation.

Afin d'établir la présente attestation, nous avons mené les diligences suivantes :

- appréciation des procédures de contrôle interne relatives à la facturation ;
- examen de la correcte application des règles et principes comptables applicables en France ;
- obtention du compte client *yyy* concerné sur la période considérée et sondages sur l'existence et la correcte imputation des factures au compte client *yyy* considéré ;
- confirmation directe de l'information auprès du client *yyy* concerné.

Sur la base de nos travaux, le chiffre d'affaires réalisé avec le client *yyy* sur la période du *zzz* au *zzz* tel qu'indiqué dans la déclaration de l'entité ci-jointe pour un montant de *www* €, est, dans tous ses aspects significatifs, en conformité avec les règles et principes comptables applicables en France.

[*Le cas échéant, au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation*][33],[34]

Lieu, date et signature

- **Mission d'assurance de niveau raisonnable - Exemples de conclusion (attestations directes et indirectes)**

Exemples de conclusion avec réserve(s)

Sur la base de nos travaux, et sous réserve du point décrit dans le paragraphe « Motif de la réserve », [*préciser l'objet considéré] (le cas échéant [tel qu'indiqué dans la déclaration de l'entité ci-jointe*]) est dans tous ses aspects significatifs [*préciser l'information sur l'objet considéré*] selon les critères *XYZ*.

[*Ou bien*]

[33] Si nécessaire, ajouter « Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte décrit ci-avant et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins ».

[34] Si nécessaire, ajouter « Nos travaux ne sont pas destinés à remplacer les diligences qu'il appartient, le cas échéant, aux tiers ayant eu communication de cette attestation de mettre en œuvre au regard de leurs propres besoins ».

Sur la base de nos travaux, et sous réserve du point décrit dans le paragraphe « Motif de la réserve », l'entité s'est conformée dans tous ses aspects significatifs aux dispositions … [*préciser loi, règlement, contrat, …*] (*le cas échéant [tel qu'indiqué dans la déclaration de l'entité ci-jointe*]).

Exemple de conclusion défavorable ou d'une impossibilité de conclure

En raison du caractère significatif du point décrit dans le paragraphe « Motif de la conclusion défavorable (*ou de l'impossibilité de conclure*) », nous sommes dans l'impossibilité de conclure sur … [*préciser l'information sur l'objet considéré] (le cas échéant [tel qu'indiqué dans la déclaration de l'entité ci-jointe*]).

Exemple d'observation(s)

[*Le cas échéant*] Observation(s)[35]

Sans remettre en cause la conclusion ci-dessus, nous attirons votre attention sur les éléments suivants :

Par exemple :

Limitations des travaux connues avant l'acceptation de la mission[36], notamment les limites inhérentes quant à la mesure ou l'évaluation de l'objet considéré au regard des critères.

- Nous vous informons [… *(à compléter)*] *ou* Nous portons à votre connaissance [… *(à compléter)*].
- Nous ne nous prononçons pas sur l'exactitude de [… *(à compléter)*] *ou* sur la possibilité de réalisation des prévisions [… *(à compléter)*].

[35] La structure peut décider, sans que cela ait un caractère de réserves, d'attirer l'attention du lecteur sur des éléments relatifs aux diligences mises en œuvre ou aux critères utilisés. Ces observations doivent être clairement séparées de la conclusion et rédigées de façon à ne pas remettre en cause la conclusion formulée.
[36] Les limitations apparues en cours de mission sont exprimées dans la conclusion sous la forme de réserve(s) ou d'une impossibilité de conclure selon leur caractère significatif.

- **Mission d'assurance de niveau modéré – Attestation directe**

Exemple de contexte[37] *:*

- la structure et le responsable de la mission ont contribué à l'élaboration de l'information faisant l'objet de l'attestation ;
- la structure et le responsable de la mission ont effectué une mission de présentation des comptes annuels ;
- l'attestation porte sur une information qui n'apparaît pas distinctement à la lecture des comptes annuels ;
- des diligences complémentaires sont nécessaires par rapport à la mission de présentation pour être en mesure d'attester, selon le niveau d'assurance retenu, le chiffre d'affaires réalisé par l'entité avec un client particulier *yyy*.

Exemple de rapport

Au … [*représentant légal de l'entité*],

Attestation sur le chiffre d'affaires de l'entité *xxx*
réalisé sur la période du *zzz* au *zzz* avec le client *yyy*

En notre qualité d'expert-comptable de l'entité *xxx* et en réponse à votre demande, nous vous présentons notre rapport sur le chiffre d'affaires HT de l'entité *xxx* réalisé sur la période du *zzz* au *zzz* avec le client *yyy*, et établi dans le cadre de …. (*préciser le contexte et le tiers à l'initiative de cette demande*).

Il nous appartient d'attester que le montant du chiffre d'affaires HT de l'entité *xxx* réalisé sur la période du *zzz* au *zzz* avec le client *yyy* s'élève à *www* €.

Le chiffre d'affaires en question a été établi sous la responsabilité de l'entité à partir des documents et informations transmis par celle-ci.

En tant qu'expert-comptable, nous avons effectué [une mission d'enregistrements comptables (*à adapter selon le contexte*)] ainsi que de présentation des comptes de l'entité *xxx* pour l'exercice clos le *jj/mm/an*. Dans ce contexte, nous avons participé à l'élaboration de l'information attestée.

[37] Ce contexte est un exemple qui n'est pas à reproduire dans le rapport. Il est fourni pour illustrer la rédaction de l'exemple de rapport qui suit. Tout autre contexte donnera lieu à la rédaction d'un rapport différent, adapté à la situation.

La mission de présentation des comptes, définie par les normes professionnelles de l'Ordre des experts-comptables, est une mission d'assurance de niveau modéré aboutissant à une opinion sur la cohérence et la vraisemblance des comptes pris dans leur ensemble. Elle ne porte pas spécifiquement sur le chiffre d'affaires réalisé avec le client *yyy* au titre de la période du zzz au zzz, objet de la présente attestation.

Notre intervention a été effectuée selon les règles déontologiques de notre profession et la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable aux missions d'assurance sur des informations autres que des comptes complets historiques. Elle aboutit à exprimer une assurance de niveau modéré.

En complément des travaux réalisés dans le cadre de cette mission de présentation, et pour être en mesure d'établir la présente attestation, nous avons mené les diligences suivantes :

- prise de connaissance des procédures de contrôle interne relatives à la facturation ;
- examen de la correcte application des règles et principes comptables applicables en France ;
- obtention du compte client yyy concerné sur la période considérée et sondages sur l'existence et la correcte imputation des factures au compte client yyy considéré.

L'étendue de nos travaux ne comprend pas tous les contrôles propres à ceux afférents à une mission d'assurance de niveau raisonnable, conduisant ainsi à un niveau d'assurance moins élevé.

Sur la base de nos travaux, nous n'avons pas relevé d'anomalies significatives de nature à remettre en cause le montant du chiffre d'affaires HT réalisé avec le client *yyy* sur la période du zzz au zzz s'élevant à *www* €, selon les règles et principes comptables applicables en France.

[*Le cas échéant, au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation*][38],[39]

Lieu, date et signature

[38] Si nécessaire, ajouter « Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte décrit ci-avant et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins».

[39] Si nécessaire, ajouter « Nos travaux ne sont pas destinés à remplacer les diligences qu'il appartient, le cas échéant, aux tiers ayant eu communication de cette attestation de mettre en œuvre au regard de leurs propres besoins ».

- **Mission d'assurance de niveau modéré – Attestation indirecte**

Exemple de contexte[40]

- la structure et le responsable de la mission n'ont pas contribué à l'élaboration de l'information faisant l'objet de l'attestation ;
- le document annexé présentant l'information sur l'objet considéré a été établi par la direction de l'entité sous sa responsabilité ;
- l'attestation porte sur une information qui n'apparaît pas distinctement à la lecture des comptes annuels ;
- des diligences particulières sont nécessaires pour être en mesure d'attester, selon le niveau d'assurance retenu, le montant du chiffre d'affaires réalisé par l'entité avec un client particulier *yyy*.

Exemple de rapport

Au … [*représentant légal de l'entité*],

Attestation sur le chiffre d'affaires de l'entité *xxx*
réalisé sur la période du zzz au zzz avec le client *yyy*

En notre qualité d'expert-comptable de l'entité *xxx* et en réponse à votre demande, nous vous présentons notre rapport sur le chiffre d'affaires HT de l'entité *xxx* réalisé sur la période du *zzz* au *zzz* avec le client *yyy*, figurant dans le document ci-joint, et établi dans le cadre de …. (*préciser le contexte et le tiers à l'initiative de cette demande*).

Le montant du chiffre d'affaires en question a été établi sous la responsabilité de … (p*réciser l'organe ou le membre de la direction ayant produit l'information concernée*) de … (*nom de l'entité xxx*).

Il nous appartient d'attester que le montant du chiffre d'affaires HT de l'entité *xxx* réalisé sur la période du *zzz* au *zzz* avec le client *yyy* s'élève à *www* €.

Notre intervention a été effectuée selon les règles déontologiques de notre profession et la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable aux missions d'assurance sur des informations autres que des comptes complets historiques. Elle aboutit à exprimer une assurance de niveau modéré.

[40] Ce contexte est un exemple qui n'est pas à reproduire dans le rapport. Il est fourni pour illustrer la rédaction de l'exemple de rapport qui suit. Tout autre contexte donnera lieu à la rédaction d'un rapport différent, adapté à la situation.

Afin d'établir la présente attestation, nous avons mené les diligences suivantes :

- prise de connaissance des procédures de contrôle interne relatives à la facturation ;
- examen de la correcte application des règles et principes comptables applicables en France ;
- obtention du compte client *yyy* concerné sur la période considérée et sondages sur l'existence et la correcte imputation des factures au compte client *yyy* considéré.

L'étendue de nos travaux ne comprend pas tous les contrôles propres à ceux afférents à une mission d'assurance de niveau raisonnable, conduisant ainsi à un niveau d'assurance moins élevé.

Sur la base de nos travaux, nous n'avons pas relevé d'anomalies significatives de nature à remettre en cause le chiffre d'affaires HT réalisé avec le client *yyy* sur la période du zzz au zzz, tel qu'indiqué dans la déclaration de l'entité ci-jointe, pour un montant de *www* €, selon les règles et principes comptables applicables en France.

[*Le cas échéant, au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation*][41],[42]

Lieu, date et signature

■ Mission d'assurance de niveau modéré - Exemples de conclusion (attestations directes et indirectes)

Exemples de conclusion avec réserve(s)

Sur la base de nos travaux, et sous réserve du point décrit dans le paragraphe « Motif de la réserve », [*préciser l'objet considéré*] *(le cas échéant* [*tel qu'indiqué dans la déclaration de l'entité ci-jointe*]*)* est dans tous ses aspects significatifs [*préciser l'information sur l'objet considéré*] selon les critères *XYZ*.

[41] Si nécessaire, ajouter « Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte décrit ci-avant et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins ».

[42] Si nécessaire, ajouter « Nos travaux ne sont pas destinés à remplacer les diligences qu'il appartient, le cas échéant, aux tiers ayant eu communication de cette attestation de mettre en œuvre au regard de leurs propres besoins ».

[*Ou bien*]

Sur la base de nos travaux, et sous réserve du point décrit dans le paragraphe « Motif de la réserve », l'entité s'est conformée dans tous ses aspects significatifs aux dispositions … [p*réciser loi, règlement, contrat, ...*] *(le cas échéant* [*tel qu'indiqué dans la déclaration de l'entité ci-jointe*]*).*

Exemple de conclusion défavorable ou d'une impossibilité de conclure

En raison du caractère significatif du point décrit dans le paragraphe « Motif de la conclusion défavorable (*ou de l'impossibilité de conclure*) », nous sommes dans l'impossibilité de conclure sur … [*préciser l'information sur l'objet considéré*] (*le cas échéant* [*tel qu'indiqué dans la déclaration de l'entité ci-jointe*]).

Exemple d'observation(s)

[*Le cas échéant*] Observation(s)[43]

Sans remettre en cause la conclusion ci-dessus, nous attirons votre attention sur les éléments suivants :

Par exemple :

Limitations des travaux connues avant l'acceptation de la mission[44], notamment les limites inhérentes quant à la mesure ou l'évaluation de l'objet considéré au regard des critères.

- Nous vous informons [… *(à compléter)*] ou Nous portons à votre connaissance [… *(à compléter)*].
- Nous ne nous prononçons pas sur l'exactitude de [… *(à compléter)*] *ou* sur la possibilité de réalisation des prévisions [… *(à compléter)*].

[43] La structure peut décider, sans que cela ait un caractère de réserves, d'attirer l'attention du lecteur sur des éléments relatifs aux diligences mises en œuvre ou aux critères utilisés. Ces observations doivent être clairement séparées de la conclusion et rédigées de façon à ne pas remettre en cause la conclusion formulée.
[44] Les limitations apparues en cours de mission sont exprimées dans la conclusion sous la forme de réserve(s) ou d'une impossibilité de conclure selon leur caractère significatif.

E2 • Attestation de concordance avec les comptes annuels ou intermédiaires prévue au paragraphe 11 de la norme

Exemple d'attestation

Au … [*représentant légal de l'entité*],

Attestation du chiffre d'affaires de l'entité *xxx*
réalisé sur l'exercice *yyy* [*sur la période du zzz au zzz*]

En notre qualité d'expert-comptable de votre entité et en réponse à votre demande, nous vous présentons notre rapport sur la concordance du chiffre d'affaires de l'entité *xxx* réalisé sur l'exercice *yyy* [*sur la période du zzz au zzz*] avec les comptes annuels de l'exercice *yyy* [*avec les comptes intermédiaires au…*][45].

Le chiffre d'affaires, tel qu'il figure dans les comptes annuels [*ou intermédiaires*], a été établi sous la responsabilité de l'entité.

En tant qu'expert-comptable, nous avons effectué une mission de présentation des comptes de l'entité *xxx* pour l'exercice clos le *yyy* [*sur la période du zzz au zzz*]. Dans ce contexte, nous avons participé à l'élaboration de l'information attestée.

Notre intervention a été effectuée selon les règles déontologiques de notre profession et la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable aux missions d'assurance sur des informations autres que des comptes complets historiques.

Nous avons effectué les rapprochements nécessaires entre le chiffre d'affaires objet de la présente attestation et le chiffre d'affaires figurant dans les comptes annuels *(approuvés/non encore approuvés par l'assemblée générale)* [*intermédiaires au….*] et avons vérifié leur concordance.

Sur la base de nos travaux, nous attestons que le chiffre d'affaires figurant dans les comptes annuels [*intermédiaires*] de l'entité *xxx* sur l'exercice clos le *yyy* [*la période du zzz au zzz*] s'élève à *www* €.

[45] Si l'expert-comptable le juge utile « et établi dans le cadre de … (préciser le contexte et le tiers à l'initiative de cette demande) ».

[Le cas échéant, au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation][46]

Nos travaux ne sont pas destinés à remplacer les diligences qu'il appartient, le cas échéant, aux tiers ayant eu communication de cette attestation de mettre en œuvre au regard de leurs propres besoins[47].

Lieu, date et signature

[46] Si l'expert-comptable le juge utile « Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte décrit ci-avant et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins ».
[47] Si l'expert-comptable le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation.

ANNEXE 11

EXTRAIT DU GLOSSAIRE DES TERMES ET EXPRESSIONS UTILISES

Cet extrait du glossaire reprend les termes et expressions utilisés spécifiquement dans cette norme. Le glossaire des termes et expressions utilisés fait partie intégrante du référentiel normatif.

Chargé de mesure ou d'évaluation • Partie qui mesure ou évalue l'objet considéré au regard de critères. Le chargé de mesure ou d'évaluation dispose des compétences concernant l'objet considéré. Ces compétences diffèrent des « compétences et techniques d'assurance ».

Compétences et techniques d'assurance • Compétences et techniques de planification, de collecte d'éléments probants, d'évaluation des éléments probants, de communication et de rédaction d'un rapport de mission d'assurance.

Critères • Références utilisées pour mesurer ou évaluer l'objet considéré.

Information sur l'objet considéré • Résultat de la mesure ou de l'évaluation de l'objet considéré au regard des critères.

Mission directe • Mission d'assurance sur des informations, autres que des comptes complets historiques, à l'élaboration desquelles la structure et le responsable de la mission ont contribué en tout ou partie. Dans une telle mission, la structure et le responsable de la mission mesurent ou évaluent, en tout ou partie, un objet au regard de critères et présentent l'information sur cet objet dans leur rapport d'assurance ou dans un document joint à leur rapport.

Mission indirecte • Mission d'assurance sur des informations, autres que des comptes complets historiques, à l'élaboration desquelles la structure et le responsable de la mission n'ont pas contribué. Dans une telle mission, la mesure ou l'évaluation de l'objet au regard de critères n'est pas réalisée par la structure et le responsable de la mission. L'information relative à la mesure ou à l'évaluation de l'objet considéré est établie par l'entité ou sous sa responsabilité, et présentée dans un document joint au rapport d'assurance de la structure et du responsable de la mission.

Objet considéré • Elément à mesurer ou à évaluer et faisant l'objet de l'information attestée par la structure et le responsable de la mission dans le cadre de leur mission.

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE A LA MISSION D'EXAMEN D'INFORMATIONS FINANCIÈRES PRÉVISIONNELLES (NP 3400)

Norme agréée par arrêté ministériel du 20 septembre 2011.
Applicable au 1er juillet 2012.

SOMMAIRE Paragraphes

INTRODUCTION 1
NATURE DE LA MISSION 2
OBJECTIF DE LA MISSION 3
DEFINITIONS 4
OBLIGATIONS REQUISES
Respect des textes, esprit critique, jugement professionnel 5-8
Diligences à mettre en œuvre 9-24
Documentation des travaux 25
Déclarations de la direction 26
Rapport 27-31
APPLICATION PRATIQUE ET AUTRES COMMENTAIRES
Introduction A1
Nature de la mission A2
Objectif de la mission A3
L'exercice de l'esprit critique A4
Lettre de mission A5
Prise de connaissance A6
Période couverte par les informations prévisionnelles A7
Procédures d'examen à mettre en œuvre A8-A11
Déclarations de la direction A12
ANNEXE 1 : EXEMPLES DE RAPPORTS
Rapport sans observation sur des prévisions budgétaires E1
Rapport sans observation sur une projection d'informations financières E2
Rapport avec observation sur les hypothèses (prévisions budgétaires) E3
Rapport avec conclusion défavorable sur les hypothèses (prévisions budgétaires) E4

Introduction

1.- La présente norme professionnelle a pour objet de définir des principes fondamentaux et des modalités d'application concernant la mission d'examen par le professionnel de l'expertise comptable d'informations financières prévisionnelles élaborées par une entité (Réf. Par. A1).

Nature de la mission

2.- Au regard du cadre de référence des missions des professionnels de l'expertise comptable, la mission d'examen d'informations financières prévisionnelles se situe parmi les missions d'assurance de niveau modéré aboutissant à une opinion exprimée sous une forme négative portant sur :

- le caractère raisonnable des hypothèses ayant servi de base à l'élaboration des informations prévisionnelles ;
- la traduction chiffrée de ces hypothèses ;
- la préparation de ces informations sur la base de principes comptables appropriés (Réf. Par. A2).

Objectif de la mission

3.- L'objectif d'une mission d'examen d'informations financières prévisionnelles consiste, pour le professionnel de l'expertise comptable, sur la base des diligences définies dans la présente norme, à conclure qu'il n'a pas relevé d'éléments qui le conduisent à penser :

- que les hypothèses retenues ne constituent pas une base raisonnable pour élaborer les informations prévisionnelles, ou
- que la traduction chiffrée de ces hypothèses est erronée, ou
- que les informations ne sont pas préparées de manière cohérente avec les états financiers historiques sur la base de principes comptables appropriés (Réf. Par. A3).

Définitions

4.- Dans le cadre de la présente norme :

- le terme « *diligences* » désigne l'ensemble des procédures et techniques de travail mises en œuvre par le professionnel de l'expertise comptable pour atteindre les objectifs de sa mission ;

- le terme « *direction* » désigne les dirigeants de l'entité et le cas échéant, les responsables nommément désignés par les dirigeants qui sont responsables de l'établissement et de l'arrêté des comptes ;
- l'expression « *esprit critique* » fait référence à une attitude relevant d'un esprit interrogatif, attentif à des conditions qui peuvent indiquer des anomalies possibles résultant d'erreurs ou provenant de fraudes, et conduisant à une évaluation critique des éléments probants. Le professionnel de l'expertise comptable prête une attention particulière aux informations dont il a eu connaissance dans le cadre de sa mission qui contredisent ou qui remettent en cause les déclarations faites par la direction ;
- l'expression « *informations financières prévisionnelles* » désigne les informations financières basées sur le postulat que certains événements se produiront dans le futur et que l'entité entreprendra certaines actions. Celles-ci sont par nature très subjectives et leur préparation fait largement appel au jugement. Les informations financières prévisionnelles peuvent prendre la forme de prévisions, de projections ou d'une combinaison des deux, par exemple une prévision sur un an associée à une projection sur cinq ans ;
- le terme « *prévisions* » désigne des informations financières prévisionnelles élaborées sur la base d'hypothèses relatives à des événements futurs escomptés par la direction et en fonction des actions que celle-ci envisage de prendre à la date de préparation de ces informations (hypothèses ou estimations les plus plausibles) ;
- le terme « *projections* » désigne les informations financières prévisionnelles basées sur :
  - des hypothèses théoriques relatives à des événements futurs et à des actions de la direction qui peuvent se produire ou non, par exemple le cas d'une entité en phase de démarrage ou celui d'une entité envisageant un changement radical de ses activités, ou
  - la combinaison d'estimations les plus plausibles et d'hypothèses théoriques.

  Ces projections illustrent les conséquences possibles, à la date à laquelle elles sont élaborées, des événements et des actions s'ils se produisaient (scénario « ce qui arrive si »).

Obligations requises

Respect des textes, esprit critique, jugement professionnel

5.- Le professionnel de l'expertise comptable réalise la mission d'examen d'informations financières prévisionnelles conformément aux textes légaux et réglementaires applicables à la profession et aux dispositions de la présente norme ; les éléments de doctrine publiés par le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables sur ce type de mission bénéficient de l'autorité attachée à cette Institution et sont pris en compte par le professionnel de l'expertise comptable pour conduire sa mission.

6.- Le professionnel de l'expertise comptable respecte les principes fondamentaux énoncés dans le Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable. Dans le cadre de la présente mission, il est notamment tenu à l'égard de son client ou adhérent à un devoir d'information et de conseil qu'il remplit dans le respect des textes en vigueur[48].

7.- L'acceptation par le professionnel de l'expertise comptable d'une mission d'examen d'informations financières prévisionnelles est compatible avec les autres missions ou prestations qui sont susceptibles de lui être confiées par la direction de l'entité dans la mesure où la nature de la mission ou de la prestation fournie en amont ne se substitue pas à une fonction managériale de l'entité[49].

8.- Tout au long de sa mission, le professionnel de l'expertise comptable fait preuve d'esprit critique ; il exerce son jugement professionnel notamment pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures à mettre en œuvre sur la base des informations recueillies (Réf. Par. A4).

Diligences à mettre en œuvre

- **Acceptation de la mission**

9.- Préalablement à l'acceptation d'une mission d'examen d'informations financières prévisionnelles, le professionnel de l'expertise comptable prend en considération les aspects suivants :

[48] Article 155 du Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable
[49] Code d'éthique de l'IFAC des professionnels comptables pour ce qui concerne les entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public.

- l'utilisation prévue de ces informations ;
- les destinataires des informations (diffusion générale ou restreinte) ;
- la nature des hypothèses (estimations les plus plausibles ou hypothèses théoriques) ;
- les commentaires à donner dans les notes annexes aux informations prévisionnelles ;
- la période couverte par les informations.

10.- Le professionnel de l'expertise comptable ne répond pas favorablement à une mission, ou ne la poursuit pas, lorsqu'il estime que les hypothèses sont clairement irréalistes ou que les informations financières prévisionnelles ne seront pas adaptées à l'usage qui en sera fait ou qu'il ne sera pas possible, notamment dans les délais proposés, de réunir les éléments probants pour fonder ses conclusions.

Lettre de mission

11.- Conformément à l'article 151 du Code de déontologie, le professionnel de l'expertise comptable et son client ou adhérent conviennent des termes de la mission.

En effet, il est de l'intérêt de l'entité comme du professionnel, qu'une lettre de mission soit adressée au client ou à l'adhérent afin d'éviter tout malentendu concernant la mission. Cette lettre abordera notamment les questions évoquées au paragraphe 9 et précisera les responsabilités de la direction quant aux hypothèses retenues et à la communication au professionnel de l'expertise comptable de toutes les informations pertinentes et de toutes les données utilisées pour les élaborer (Réf. Par. A5).

Connaissance des activités de l'entité

12.- Le professionnel de l'expertise comptable acquiert un niveau de connaissance suffisant des activités de l'entité pour apprécier si toutes les hypothèses significatives requises pour la préparation des informations financières prévisionnelles ont été recensées.

Il prend également connaissance du processus d'élaboration des informations financières prévisionnelles, évalue les procédures mises en place pour le choix des hypothèses et l'établissement de ces informations (Réf. Par. A6).

13.- Le professionnel de l'expertise comptable détermine dans quelle mesure les informations financières historiques de l'entité sont fiables.

Ceci requiert de sa part une connaissance de ces informations pour déterminer si les informations financières prévisionnelles sont cohérentes avec celles-ci et si ces dernières peuvent servir de référence pour apprécier les hypothèses retenues par la direction.

Il détermine par exemple si les informations historiques correspondantes ont fait l'objet d'un audit, d'un examen limité ou d'une mission de présentation et si elles ont été préparées sur la base de principes comptables reconnus.

14.- Si les comptes historiques utilisés pour élaborer les informations prévisionnelles ont fait l'objet de modifications ultérieures, ou si l'entité est en phase de démarrage, le professionnel de l'expertise comptable prend en considération ce contexte et mesure son incidence sur sa mission.

- **Période couverte par les informations prévisionnelles**

15.- Le professionnel de l'expertise comptable prend en compte la période couverte par les informations financières prévisionnelles afin d'apprécier leur degré de fiabilité (Réf. Par. A7).

- **Procédures d'examen à mettre en œuvre**

16.- Le professionnel de l'expertise comptable définit la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'examen ; à cet effet, il prend en compte :

- le degré de probabilité que des anomalies significatives viennent entacher les informations prévisionnelles ;
- les connaissances acquises lors de missions précédentes ;
- la compétence de la direction concernant la préparation des informations financières prévisionnelles ;
- l'impact de l'appréciation de la direction dans l'élaboration des informations financières prévisionnelles ;
- l'adéquation et la fiabilité des données sous-tendant leur préparation.

17.- Le professionnel de l'expertise comptable évalue la source et le degré de fiabilité des éléments étayant les estimations les plus plausibles de la direction (Réf. Par. A8).

18.- Dans le cas de projections, le professionnel de l'expertise comptable détermine si toutes les incidences significatives de ces hypothèses ont été prises en compte (Réf. Par. A9).

19.- Bien qu'il ne soit pas toujours nécessaire de réunir des éléments probants étayant les projections, le professionnel de l'expertise comptable vérifie que ces dernières sont cohérentes avec l'objectif des informations financières prévisionnelles et qu'il n'y a aucune raison de penser qu'elles sont irréalistes.

20.- Le professionnel de l'expertise comptable vérifie que les informations financières prévisionnelles sont correctement préparées sur la base des hypothèses retenues par la direction (Réf. Par. A10).

21.- Le professionnel de l'expertise comptable analyse dans quelle mesure les domaines particulièrement sensibles aux variations risquent d'avoir une incidence significative sur les résultats présentés dans les informations financières prévisionnelles (Réf. Par. A11).

22.- Lorsque la mission du professionnel de l'expertise comptable a pour but de vérifier un ou plusieurs éléments d'information financière prévisionnelle, comme par exemple des états financiers individuels, il est important qu'il prenne en compte les interactions avec les autres éléments des états financiers.

23.- Lorsqu'une partie de la période en cours est incluse dans les informations financières prévisionnelles, le professionnel de l'expertise comptable détermine s'il convient de soumettre les informations historiques aux mêmes procédures d'examen. Ces procédures varient en fonction des circonstances, par exemple, la durée de la période en cours déjà écoulée.

■ Présentation et informations à donner en notes annexes

24.- Le professionnel de l'expertise comptable évalue la présentation des informations financières prévisionnelles et la qualité des informations données dans les notes annexes ; à cet égard, il détermine si, en complément des obligations légales, réglementaires ou normatives auxquelles l'entité est soumise :

- la présentation des informations financières prévisionnelles satisfait à l'objectif d'information poursuivi et n'est pas trompeuse ;
- les principes comptables sont clairement décrits ;
- les hypothèses retenues sont clairement décrites et notamment le fait qu'il s'agit d'estimations les plus plausibles faites par la direction ou de projections. Lorsque les hypothèses portent sur des domaines significatifs sujets à un degré d'incertitude élevé, la mention de cette incertitude et le degré de sensibilité sur les résultats sont indiqués ;

- la date à laquelle les informations financières prévisionnelles ont été préparées est indiquée ; la direction confirme la pertinence de ces hypothèses à cette date ;
- lorsque les résultats qui figurent dans les informations financières prévisionnelles sont exprimés sous forme d'une fourchette de résultat, le mode de calcul à l'intérieur de la fourchette est clairement indiqué ;
- les changements intervenus dans les politiques d'arrêté des comptes depuis la publication des derniers comptes historiques sont clairement précisés, ainsi que leurs raisons et leur incidence sur les informations financières prévisionnelles présentées.

Documentation des travaux

25.- Le professionnel de l'expertise comptable constitue un dossier de travail contenant la documentation de ses travaux et notamment les éléments importants sur lesquels se fondent ses conclusions. Cette documentation permet de justifier que la mission a été effectuée selon les dispositions de la présente norme.

Déclarations de la direction

26.- Le professionnel de l'expertise comptable obtient une lettre d'affirmation de la direction concernant l'utilisation prévue de l'information financière prévisionnelle, l'exhaustivité des hypothèses significatives retenues par la direction et l'acceptation par cette dernière de sa responsabilité sur l'information financière prévisionnelle (Réf. Par. A12).

Rapport

27.- Le rapport du professionnel de l'expertise comptable établi à l'issue d'une mission d'examen d'informations financières prévisionnelles comprend les mentions suivantes :

- un titre ;
- le ou les destinataire(s) ;
- l'identification des informations financières prévisionnelles soumises à examen ;
- la référence à la présente norme ;

- le rappel que la direction est responsable des informations financières prévisionnelles et des hypothèses sur lesquelles elles reposent ;
- la référence, le cas échéant, à la finalité et/ou à la diffusion restreinte des informations financières prévisionnelles ;
- l'expression d'une assurance négative que les hypothèses constituent une base raisonnable pour les informations financières prévisionnelles présentées ;
- une opinion indiquant si les informations financières prévisionnelles ont été correctement préparées sur la base des hypothèses décrites et si elles sont présentées conformément au référentiel comptable applicable à l'entité ;
- un avertissement sur les risques de non réalisation des résultats qui ressortent des informations financières prévisionnelles ;
- la date du rapport qui correspond à la date de fin des travaux ;
- l'adresse du professionnel de l'expertise comptable et sa signature.

28.- Dans son rapport, le professionnel de l'expertise comptable :

- mentionne le cas échéant ses observations sur les hypothèses dans le cas où il relève un élément quelconque laissant à penser que les hypothèses retenues ne constituent pas une base raisonnable pour les informations financières prévisionnelles présentées ;
- exprime une opinion indiquant si les informations financières prévisionnelles sont préparées correctement sur la base des hypothèses retenues par la direction et sont présentées conformément au référentiel comptable applicable à l'entité.

Il précise en outre que :

- les réalisations différeront probablement des informations financières prévisionnelles, car les hypothèses comportent des éléments qui, de par leur nature incertaine, peuvent ne pas se réaliser, et que les écarts qui en résulteront peuvent être importants. Lorsque les informations financières prévisionnelles sont exprimées sous forme d'une fourchette de résultat, le rapport indiquera que le résultat effectif pourra se situer en dehors de la fourchette prévue ;
- en cas de projections, il précise que les informations financières prévisionnelles ont été préparées dans un contexte spécifique, sur la base d'un ensemble d'éléments comprenant des hypothèses théoriques sur des événements futurs et des actions de la direction qui pourraient ne pas se produire, ceci afin d'avertir les lecteurs que les informations

prévisionnelles ne peuvent être utilisées à d'autres fins que celles indiquées.

29.- Lorsque le professionnel de l'expertise comptable estime que la présentation des informations financières prévisionnelles et les notes annexes qui les accompagnent ne sont pas appropriées, il exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable sur ces informations ou il ne poursuit pas sa mission ; c'est notamment le cas si les informations financières prévisionnelles présentées ne comportent pas de mention explicite sur les conséquences d'une ou de plusieurs hypothèses particulièrement sensibles.

30.- Lorsque le professionnel de l'expertise comptable estime qu'une ou plusieurs hypothèses significatives ne constituent pas une base raisonnable pour les informations financières prévisionnelles préparées sur la base d'estimations les plus plausibles ou qu'une ou plusieurs hypothèses théoriques significatives retenues ne sont pas réalistes, il exprime une opinion défavorable dans son rapport sur les informations prévisionnelles ou il ne poursuit pas sa mission.

31.- Lorsque l'examen est rendu difficile par l'existence de conditions qui empêchent l'application d'une ou de plusieurs procédures jugées nécessaires en la circonstance, le professionnel de l'expertise comptable s'interroge sur la poursuite de la mission ou formule dans son rapport une impossibilité d'exprimer une opinion en décrivant la limitation à l'étendue de ses travaux sur les informations financières prévisionnelles.

Application pratique et autres commentaires

Introduction (Réf. Par. 1)

A1. L'expression «informations financières prévisionnelles » recouvre aussi bien des prévisions (basées sur des hypothèses les plus plausibles) que des projections (basées sur des hypothèses théoriques). Cette norme ne s'applique pas aux missions d'examen d'informations financières prévisionnelles exprimées en des termes généraux ou narratifs, comme par exemple dans des allocutions de la direction ou dans des analyses contenues dans le rapport annuel d'une entité bien que de nombreuses procédures présentées dans cette norme puissent trouver à s'appliquer à un tel examen.

Les informations financières prévisionnelles peuvent comprendre des états financiers ou un ou plusieurs éléments de ces derniers et peuvent être préparées :

- en tant qu'instrument de gestion interne, par exemple pour faciliter l'évaluation d'un investissement envisagé, ou
- pour être diffusées aux tiers, par exemple :
  - prospectus d'information sur les prévisions futures à l'intention des investisseurs potentiels ;
  - document d'information à l'intention des bailleurs de fonds, contenant par exemple des prévisions de trésorerie.

Lorsqu'elles se présentent sous la forme d'états financiers, ces derniers comprennent habituellement :

- un compte de résultat prévisionnel ;
- un plan de financement ;
- un bilan prévisionnel ;
- des notes annexes.

Ils couvrent le prochain exercice et l'exercice en cours à la date de leur établissement ou la période correspondant à un cycle d'opérations. Dans certains cas, seuls un compte de résultat prévisionnel et un plan de financement, accompagnés de notes annexes, peuvent cependant être présentés.

Ils sont établis sur la base des hypothèses traduisant la situation future que les dirigeants ont estimé la plus probable à la date de leur établissement.

Les notes annexes précisent notamment les hypothèses retenues, la mesure de la sensibilité des résultats à une variation des hypothèses, ainsi que les principes d'établissement et de présentation retenus.

Nature de la mission (Réf. Par. 2)

A2. Les informations financières prévisionnelles se rapportent à des actions et des événements qui ne se sont pas encore produits et qui peuvent ne pas se produire. Bien que certains éléments probants soient disponibles pour étayer les hypothèses sur lesquelles reposent les informations financières prévisionnelles, ces éléments sont en général axés sur l'avenir et sont donc spéculatifs par nature ; ils se distinguent en cela des éléments probants généralement disponibles lors de l'audit d'informations financières historiques.

Le professionnel de l'expertise comptable n'est donc pas en mesure d'émettre une opinion quant à la réalisation des résultats ressortant des informations financières prévisionnelles.

En outre, compte tenu de la nature des éléments probants disponibles pour évaluer les hypothèses sur lesquelles les informations financières prévisionnelles reposent, le professionnel de l'expertise comptable peut avoir des difficultés pour parvenir à un niveau d'assurance suffisant pour exprimer une opinion positive sur le fait que ces hypothèses sont exemptes d'anomalies significatives. En conséquence, lorsque le professionnel de l'expertise comptable émet une opinion sur le caractère raisonnable des hypothèses retenues par la direction, il ne peut, sauf cas particulier, que fournir un niveau d'assurance modéré. Toutefois, lorsque le professionnel de l'expertise comptable estime avoir atteint un niveau d'assurance suffisant, il peut exprimer une opinion positive sur les hypothèses.

Objectif de la mission (Réf. Par. 3)

A3. Dans une mission d'examen d'informations financières prévisionnelles, le professionnel de l'expertise comptable réunit des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant d'apprécier si :

- les hypothèses les plus plausibles retenues par la direction et sur lesquelles se basent les informations financières prévisionnelles ne sont pas déraisonnables et, lorsque des hypothèses théoriques sont utilisées, que ces dernières sont cohérentes avec l'objectif des informations prévisionnelles ;
- les informations financières prévisionnelles sont préparées de manière satisfaisante sur la base des hypothèses retenues ;
- les informations financières prévisionnelles sont correctement présentées, si toutes les hypothèses significatives sont décrites en notes annexes et s'il est clairement indiqué qu'il s'agit d'hypothèses les plus plausibles ou d'hypothèses théoriques ; et
- les informations financières prévisionnelles sont préparées de manière cohérente avec les comptes annuels ou consolidés historiques sur la base des principes comptables applicables à l'entité.

L'exercice de l'esprit critique (Réf. Par. 8)

A4. La direction est responsable des informations communiquées au professionnel de l'expertise comptable pour les besoins de sa mission. Le professionnel de l'expertise comptable évalue de façon critique les documents et les informations comptables ou non comptables communiquées ; il reste attentif à celles recueillies au cours de sa mission qui contredisent ou remettent en cause les informations obtenues de la direction.

Lettre de mission (Réf. Par. 11)

A5. La direction est responsable de la préparation et de la présentation des informations financières prévisionnelles, ainsi que de l'identification et de la description des hypothèses sur lesquelles elles reposent. Le professionnel de l'expertise comptable est appelé à examiner et à présenter un rapport sur les informations financières prévisionnelles afin de renforcer leur crédibilité, qu'elles soient destinées à des tiers ou à un usage interne.

Prise de connaissance (Réf. Par. 12)

A6. Le professionnel de l'expertise comptable examine notamment :

- les contrôles internes mis en place pour la préparation des informations financières prévisionnelles ainsi que les compétences et l'expérience des personnes chargées de les élaborer ;
- la nature de la documentation préparée par l'entreprise pour étayer les hypothèses retenues par la direction ;
- l'étendue du recours aux techniques statistiques, mathématiques ou assistées par ordinateur ;
- les méthodes utilisées pour développer et appliquer les hypothèses ;
- le degré de fiabilité des informations financières prévisionnelles préparées lors des exercices précédents et les raisons des écarts significatifs avec les réalisations ;
- le système d'information utilisé pour l'élaboration des informations.

Période couverte par les informations prévisionnelles (Réf. Par. 15)

A7. Dès lors que les hypothèses deviennent de moins en moins fiables au fur et à mesure que la période s'allonge, la capacité de la direction à élaborer des estimations les plus plausibles diminue. Les estimations ne peuvent donc excéder une période de temps au-delà de laquelle elles ne pourraient plus revêtir de caractère plausible. Certains des facteurs à prendre en considération par le professionnel de l'expertise comptable lors de l'analyse de la période de temps couverte par les informations financières prévisionnelles sont donnés ci-après :

- *Cycle du processus d'exploitation*. Par exemple dans le cas d'un grand projet de construction, la période peut correspondre au temps nécessaire pour terminer le projet.

- *Degré de fiabilité des hypothèses*. Par exemple, si l'entité lance un nouveau produit, la période prévisionnelle sera courte et subdivisée en petites périodes d'une durée de plusieurs semaines ou de plusieurs mois. En revanche, si la seule activité de l'entité consiste à louer un immeuble à long terme, une période prévisionnelle relativement longue peut être acceptable.
- *Besoins des utilisateurs*. Par exemple, les informations financières prévisionnelles peuvent être préparées dans le cadre d'une demande de prêt et porter sur la période de temps nécessaire pour générer des revenus permettant son remboursement. Ces informations peuvent aussi être préparées pour des investisseurs en cas de vente d'obligations pour indiquer l'utilisation prévue des fonds dans l'exercice suivant.

Procédures d'examen à mettre en œuvre

A8. Le professionnel de l'expertise comptable réunit, dans la mesure du possible, des éléments probants suffisants et appropriés à partir de sources internes et externes, compare les estimations aux informations historiques et détermine si elles se basent sur des plans réalistes compte tenu des moyens dont dispose l'entité (Réf. Par. 17).

A9. Par exemple, s'il est prévu que les ventes dépassent la capacité de production actuelle de l'entité, les informations financières prévisionnelles incluront le coût des investissements nécessaires pour développer cette capacité ou le coût des moyens de substitution pour faire face à la progression des ventes, tels que le recours à la sous-traitance (Réf. Par. 18).

A10. Le professionnel de l'expertise comptable vérifie les calculs, en s'assurant que les mesures envisagées par la direction sont cohérentes entre elles et qu'il n'existe aucune incohérence dans le résultat des calculs utilisant des variables communes, telles que les taux d'intérêt (Réf. Par. 20).

A11. Cette analyse implique la recherche d'éléments probants ainsi que l'évaluation du degré de pertinence des informations données dans les notes annexes (Réf. Par. 21).

Déclarations de la direction (Réf. Par. 26)

A12. Lorsque le professionnel de l'expertise comptable n'obtient pas la lettre d'affirmation de la direction, il en tire les conséquences dans son rapport.

ANNEXE 1

LA MISSION D'EXAMEN D'INFORMATIONS FINANCIÈRES PRÉVISIONNELLES

EXEMPLES DE RAPPORTS

E1 • Rapport sans observation sur des prévisions budgétaires

Conformément à la mission qui nous a été confiée par la direction et qui a fait l'objet de notre lettre en date du …, nous avons examiné les prévisions budgétaires[50], de … (*préciser l'entité concernée*) relatifs à … (*préciser la période concernée*), tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Ces prévisions et les hypothèses présentées dans la Note X sur la base desquelles elles ont été établies, relèvent de la responsabilité de la direction. Elles sont destinées à être présentées à … (*indiquer la ou les personnes concernées*) dans le cadre de … (*indiquer le contexte dans lequel ces prévisions s'inscrivent*). Il nous appartient, sur la base de notre examen, d'exprimer notre conclusion sur ces prévisions.

Nous avons effectué cet examen selon les dispositions de la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable à la mission d'examen d'informations financières prévisionnelles. Il n'entre pas dans notre mission de mettre à jour le présent rapport pour tenir compte des faits et circonstances postérieurs à sa date de signature.

Sur la base de notre examen des éléments corroborant les hypothèses retenues, nous n'avons pas relevé de faits de nature à remettre en cause les hypothèses retenues pour établir ces prévisions budgétaires, étant précisé que nous ne pouvons apporter d'assurance sur leur réalisation.

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la traduction chiffrée de ces hypothèses, sur le respect des principes d'établissement et de présentation applicables à ces prévisions et sur la conformité des méthodes comptables utilisées avec celles suivies pour l'établissement des comptes annuels (*ou consolidés*).

Enfin, nous rappelons que s'agissant de prévisions présentant par nature un caractère incertain, les réalisations différeront, parfois de manière significative des informations prévisionnelles présentées.

Lieu, date et signature

[50] Indiquer le nom de l'entité, la période couverte par les prévisions budgétaires et le renvoi aux documents tels que les numéros de page ou l'identification des documents visés.

E2 • Rapport sans observation sur une projection d'informations financières

Conformément à la mission qui nous a été confiée par la direction et qui a fait l'objet de notre lettre en date du …, nous avons examiné la projection d'informations financières et de ses annexes concernant … (*désigner l'objet de la projection*) de … (*préciser l'entité concernée*) relatifs à ... (*préciser la période concernée*), tels qu'elles sont jointes au présent rapport.

Cette projection et les hypothèses présentées dans la Note X sur la base desquelles elle a été établie, relèvent de la responsabilité de la direction. Elle a été préparée pour … (*indiquer le contexte dans lequel s'inscrit cette projection*).Il nous appartient, sur la base de notre examen, d'exprimer notre conclusion sur cette projection.

Du fait que l'entité est en phase de démarrage, la projection a été préparée sur la base d'un ensemble d'éléments comprenant des hypothèses théoriques sur des événements futurs et des actions de la direction qui ne se produiront peut-être pas. En conséquence, les lecteurs sont avertis que cette projection ne peut pas être utilisée à d'autres fins que celles indiquées ci-avant.

Nous avons effectué cet examen selon les dispositions de la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable à la mission d'examen d'informations financières prévisionnelles. Il n'entre pas dans notre mission de mettre à jour le présent rapport pour tenir compte des faits et circonstances postérieurs à sa date de signature.

Sur la base de notre examen des éléments corroborant les hypothèses retenues, nous n'avons pas relevé de faits qui nous conduisent à penser que celles-ci ne constituent pas une base raisonnable pour la projection, étant toutefois rappelé qu'elle repose sur … (*indiquer ou se référer au caractère aléatoire des hypothèses théoriques*) et que nous ne pouvons apporter d'assurance sur leur réalisation.

A notre avis, cette projection est correctement préparée sur la base des hypothèses décrites et est présentée conformément à…[51].

Enfin, nous rappelons que s'agissant de projections présentant par nature un caractère incertain, les réalisations différeront, parfois de manière significative des informations prévisionnelles présentées.

Lieu, date et signature

[51] Indiquer le référentiel comptable approprié.

E3 • Rapport avec observation sur les hypothèses (prévisions budgétaires)

Conformément à la mission qui nous a été confiée par la direction et qui a fait l'objet de notre lettre en date du …, nous avons examiné les prévisions budgétaires[52], de … (*préciser l'entité concernée*) relatifs à … (*préciser la période concernée*), tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Ces prévisions et les hypothèses présentées dans la Note X sur la base desquelles elles ont été établies, relèvent de la responsabilité de la direction. Elles sont destinées à être présentées à … (*indiquer la ou les personnes concernées*) dans le cadre de … (*indiquer le contexte dans lequel ces prévisions s'inscrivent*). Il nous appartient, sur la base de notre examen, d'exprimer notre conclusion sur ces prévisions.

Nous avons effectué cet examen selon les dispositions de la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable à la mission d'examen d'informations financières prévisionnelles. Il n'entre pas dans notre mission de mettre à jour le présent rapport pour tenir compte des faits et circonstances postérieurs à sa date de signature.

Les hypothèses retenues pour établir ces prévisions budgétaires appellent de notre part les observations suivantes, étant précisé que nous ne pouvons pas apporter d'assurance sur leur réalisation.

(décrire les observations)

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la traduction chiffrée de ces hypothèses, sur le respect des principes d'établissement et de présentation applicables à ces prévisions et sur la conformité des méthodes comptables utilisées avec celles suivies pour l'établissement des comptes annuels (*ou consolidés*).

Enfin, nous rappelons que s'agissant de prévisions présentant par nature un caractère incertain, les réalisations différeront, parfois de manière significative des informations prévisionnelles présentées.

Lieu, date et signature

[52] Indiquer le nom de l'entité, la période couverte par les prévisions budgétaires et le renvoi aux documents tels que les numéros de page ou l'identification des documents visés.

E4 • Rapport avec conclusion défavorable sur les hypothèses (prévisions budgétaires)

Conformément à la mission qui nous a été confiée par la direction et qui a fait l'objet de notre lettre en date du …, nous avons examiné les prévisions budgétaires[53], de ... (*préciser l'entité concernée*) relatifs à ... (*préciser la période concernée*), tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Ces prévisions et les hypothèses présentées dans la Note X sur la base desquelles elles ont été établies, relèvent de la responsabilité de la direction. Elles sont destinées à être présentées à … (*indiquer la ou les personnes concernées*) dans le cadre de … (*indiquer le contexte dans lequel ces prévisions s'inscrivent*). Il nous appartient, sur la base de notre examen, d'exprimer notre conclusion sur ces prévisions.

Nous avons effectué cet examen selon les dispositions de la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable à la mission d'examen d'informations financières prévisionnelles. Il n'entre pas dans notre mission de mettre à jour le présent rapport pour tenir compte des faits et circonstances postérieurs à sa date de signature.

Au cours de notre examen, nous avons relevé les éléments suivants remettant en cause les hypothèses retenues pour établir les prévisions budgétaires.

(Décrire)

En raison des faits exposés ci-dessus, nous sommes d'avis que les hypothèses retenues ne constituent pas une base acceptable pour l'établissement des prévisions budgétaires soumis à notre examen.

Lieu, date et signature

[53] Indiquer le nom de l'entité, la période couverte par les prévisions budgétaires et le renvoi aux documents tels que les numéros de page ou l'identification des documents visés.

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION D'EXAMEN D'INFORMATIONS SUR LA BASE DE PROCÉDURES CONVENUES (NP 4400)

Norme agréée par arrêté ministériel du 20 juin 2011.
Applicable à partir des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2012.

SOMMAIRE Paragraphes

INTRODUCTION 1
NATURE DE LA MISSION 2
OBJECTIF DE LA MISSION 3
DEFINITIONS 4
OBLIGATIONS REQUISES
Respect des textes, esprit critique, jugement professionnel 5-9
Procédures à mettre en œuvre 10-12
Documentation 13
Rapport 14
APPLICATION PRATIQUE ET AUTRES COMMENTAIRES
Introduction A1
Nature de la mission A2
Objectif de la mission A3
Lettre de mission A4
Techniques de contrôle A5
Documentation des travaux A6
Rapport A7
Entités du secteur public A8
ANNEXE 1 : EXEMPLE DE RAPPORT
Rapport relatant les constats résultant de l'examen des comptes fournisseurs E1

Introduction

1.- La présente norme professionnelle a pour objet de définir les principes que le professionnel de l'expertise comptable applique lorsqu'il conduit une mission d'examen d'informations effectuée sur la base de procédures convenues avec une entité[54] ; elle définit en outre la forme et le contenu du rapport que le professionnel de l'expertise comptable établit à l'issue de cette mission (Réf. Par. A1).

Nature de la mission

2.- Au regard du cadre de référence des missions du professionnel de l'expertise comptable, la mission d'examen d'informations effectuée sur la base de procédures convenues s'inscrit parmi les missions dites « sans assurance » à l'issue desquelles le professionnel de l'expertise comptable n'exprime pas d'opinion (Réf. Par. A2).

Objectif de la mission

3.- L'objectif d'une mission d'examen d'informations effectuée sur la base de procédures convenues consiste, pour le professionnel de l'expertise comptable, à mettre en œuvre des procédures de contrôle[55] préalablement définies d'un commun accord avec l'entité, et de communiquer dans un rapport écrit destiné exclusivement aux seuls demandeurs de la mission, les constats qui résultent de la mise en œuvre de ces procédures (Réf. Par. A3).

Définitions

4.- Dans le cadre de la présente norme :

- le terme « *anomalie* » désigne, par exemple :
  - une erreur dans l'application du référentiel comptable identifié ;
  - l'absence de mention dans l'annexe des comptes :
    - du référentiel comptable utilisé ;
    - des divergences éventuelles dans l'application de ce dernier ;
    - d'informations sur d'autres éléments significatifs dont le professionnel de l'expertise comptable a eu connaissance dans le cadre de sa mission.

[54] Et/ou d'autres tiers intéressés.
[55] Audit, examen limité, procédures analytiques,…

- le terme « *confirmation* » désigne la réponse à une demande d'informations formulée par le professionnel de l'expertise comptable visant à corroborer des informations contenues dans les documents comptables ;
- le terme « *direction* » désigne les dirigeants de l'entité et le cas échéant, les responsables nommément désignés par les dirigeants qui sont responsables de l'établissement et de l'arrêté des comptes ;
- l'expression « *esprit critique* » fait référence à une attitude relevant d'un esprit interrogatif, attentif à des conditions qui peuvent indiquer des anomalies possibles résultant d'erreurs ou provenant de fraudes, et conduisant à une évaluation critique des éléments probants. Le professionnel de l'expertise comptable prête une attention particulière aux informations dont il a eu connaissance dans le cadre de sa mission qui contredisent ou qui remettent en cause les déclarations faites par la direction ;
- le terme « *incohérence* » désigne une anomalie apparente ou identifiable par le professionnel de l'expertise comptable à la suite des diligences mises en œuvre ;
- l'expression « *observation physique* » désigne une technique consistant à examiner un processus ou la façon dont une procédure est exécutée par d'autres personnes, par exemple l'observation par le professionnel de l'expertise comptable de la prise d'inventaire par le personnel de l'entité ou l'examen de procédures de contrôle ne laissant aucune trace matérielle ;
- l'expression « *procédure analytique* » désigne une technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir :
  - de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires ;
  - de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

  Ces procédures visent essentiellement à identifier les incohérences contenues dans les comptes.

Obligations requises

Respect des textes, esprit critique, jugement professionnel

5.- Le professionnel de l'expertise comptable réalise la mission d'examen d'informations sur la base de procédures convenues conformément aux textes légaux et réglementaires applicables à la profession et aux dispositions de la présente norme ; les éléments de doctrine publiés par le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables sur ce type de mission bénéficient de l'autorité attachée à cette institution et sont pris en compte par le professionnel de l'expertise comptable pour conduire sa mission.

6.- Le professionnel de l'expertise comptable respecte les principes fondamentaux énoncés dans le Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable.

Dans le cadre de la présente mission, il est notamment tenu à l'égard de son client ou adhérent à un devoir d'information et de conseil qu'il remplit dans le respect des textes en vigueur[56].

7.- L'acceptation (ou le maintien) par le professionnel de l'expertise comptable d'une mission d'examen d'informations sur la base de procédures convenues est compatible avec les autres missions ou prestations qui sont susceptibles de lui être confiées par la direction de l'entité dans la mesure où cette mission n'est pas une mission d'assurance.

8.- Préalablement à l'acceptation de la mission, le professionnel de l'expertise comptable s'entretient avec la direction de l'entité[57] afin de préciser les responsabilités respectives dans l'établissement et l'arrêté des comptes. Il rappelle ces responsabilités dans la lettre de mission.

9.- Tout au long de sa mission, le professionnel de l'expertise comptable fait preuve d'esprit critique ; il exerce son jugement professionnel notamment pour décider du calendrier et de l'étendue des procédures pour atteindre l'objectif de la mission.

[56] Article 155 du code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable.
[57] Et/ou d'autres tiers intéressés.

Procédures à mettre en œuvre

- **Prise de connaissance**

10.- Préalablement à l'acceptation (ou au maintien) de la mission, le professionnel de l'expertise comptable acquiert (ou met à jour) une (sa) connaissance adaptée à l'exercice de sa mission.

- **Lettre de mission**

11.- En application de l'article 151 du Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable, le professionnel de l'expertise comptable établit une lettre de mission dans laquelle il définit les termes, les conditions de la mission et les obligations réciproques des parties.

Cette lettre constitue un contrat qui a pour objectif principal de s'assurer qu'il n'existe aucun malentendu avec le client ou l'adhérent quant aux termes de la mission. Elle facilite la planification des travaux et permet de confirmer l'acceptation (ou le maintien) de la mission qui est confiée au professionnel de l'expertise comptable (Réf. Par. A4).

- **Techniques de contrôle**

12.- Le professionnel de l'expertise comptable met en œuvre les techniques de contrôles appropriées aux objectifs définis dans la lettre de mission ; il s'appuie sur les éléments à caractère probant collectés lors de ses travaux pour étayer son rapport (Réf. Par. A5).

Documentation

13.- Le professionnel de l'expertise comptable constitue un dossier de travail contenant la documentation des travaux réalisés ainsi que la description des problématiques rencontrées au cours de la mission ; cette documentation permet de justifier que la mission a été effectuée selon les dispositions de la présente norme (Réf. Par. A6).

Rapport (Réf. Par. A7)

14.- Le professionnel de l'expertise comptable établit un rapport qui comprend les éléments suivants :

- un intitulé ;

- le (ou les) destinataires du rapport (en général le représentant habilité de l'entité et/ou le cas échéant les autres personnes qui ont missionné le professionnel de l'expertise comptable) ;
- l'identification des informations financières (ou non financières) sur lesquelles ont porté les procédures de contrôle mises en œuvre ;
- une mention précisant que les procédures mises en œuvre sont celles qui étaient convenues avec le ou les destinataires du rapport final ;
- une mention le cas échéant confirmant que la mission a été mise en œuvre conformément aux dispositions de la norme professionnelle de l'Ordre des Experts-comptables applicable à ce type de mission ;
- l'objectif de la mission ;
- la description des procédures mises en œuvre ;
- la description des constats du professionnel de l'expertise comptable, et le cas échéant un relevé des erreurs, inexactitudes ou omissions relevées ;
- une mention précisant que les procédures mises en œuvre ne constituent ni une présentation de comptes, ni un examen limité, ni un audit et qu'en conséquence, aucune assurance ne sera donnée sur les informations financières (ou non financières) sur lesquelles ont porté les procédures de contrôle convenues avec le ou les destinataires du rapport final ;
- une mention indiquant que si le professionnel de l'expertise comptable avait mis en œuvre des procédures complémentaires, effectué un audit, un examen limité ou une mission de présentation de comptes, d'autres constats auraient pu être relevés ;
- une mention précisant que la diffusion du rapport est limitée aux seules personnes qui ont missionné le professionnel de l'expertise comptable et qui ont convenu avec lui des procédures à mettre en œuvre ;
- une mention précisant le cas échéant que le rapport ne concerne que les informations financières ou non financières décrites dans la lettre de mission et qu'il ne porte pas sur les comptes annuels de l'entité pris dans leur ensemble ;
- la date du rapport ;
- l'adresse du professionnel de l'expertise comptable, et
- la signature du professionnel de l'expertise comptable.

Application pratique et autres commentaires

Introduction (Réf. Par. 1)

A1. Une mission d'examen d'informations effectuée sur la base de procédures de contrôle définies en commun avec une entité[58], porte essentiellement sur des informations financières et/ou non financières préalablement établies par l'entité ; il peut s'agir par exemple :

- de rubriques de comptes annuels ou intermédiaires (comptes fournisseurs, clients, achats réalisés auprès de parties liées, chiffre d'affaires) ;
- du résultat d'une branche d'activité ;
- d'un document de synthèse isolé (par exemple un bilan) ;
- d'un jeu complet de comptes.

Nature de la mission (Réf. Par. 2)

A2. Dès lors que le professionnel de l'expertise comptable ne rapporte que sur des constats, aucune assurance n'est exprimée dans son rapport sur les informations examinées. Il appartient aux destinataires du rapport désignés dans la lettre de mission d'apprécier les procédures de contrôle et les constats du professionnel de l'expertise comptable et de tirer leurs propres conclusions à partir des travaux mis en œuvre par le professionnel de l'expertise comptable et de la nature de ses constats.

Objectif de la mission (Réf. Par. 3)

A3. Dans le cadre de cette mission, le professionnel de l'expertise comptable met au service d'une entité (et/ou d'autres tiers intéressés) ses compétences d'auditeur (et non ses compétences comptables).

Il met en œuvre des procédures de contrôle (technique d'audit, d'examen limité, de procédures analytiques…) préalablement convenues avec l'entité (et/ou avec d'autres tiers intéressés). A l'issue de ses travaux, il émet un rapport qui contient la description des procédures mises en œuvre et les constats qui en découlent. C'est sur la base de ces constats que l'entité (et/ou d'autres tiers intéressés) se forge(nt) une opinion sur la qualité des informations.

[58] Et/ou d'autres tiers intéressés.

Le rapport issu de cette mission est à diffusion restreinte, c'est-à-dire qu'il doit être adressé par le professionnel de l'expertise comptable exclusivement à l'entité (et le cas échéant aux tiers intéressés) qui a convenu avec le professionnel de l'expertise comptable des procédures à mettre en œuvre et des résultats attendus.

Lettre de mission (Réf. Par. 11)

A4. L'objectif de la lettre de mission est de permettre au professionnel de l'expertise comptable de s'assurer auprès de la direction de l'entité, et éventuellement auprès des tiers destinataires de son rapport, que les procédures à mettre en œuvre et les conditions de la mission ont été bien comprises.

La lettre de mission permet en outre de confirmer la mission et ainsi d'éviter tout malentendu sur les objectifs, l'étendue de la mission et sur les responsabilités respectives des parties prenantes.

Il convient en particulier de parvenir à un accord sur :

- la nature de la mission, y compris le fait que les procédures mises en œuvre ne constituent ni un audit, ni un examen limité, ni une présentation de comptes et qu'en conséquence aucune assurance ne sera donnée sur les informations sur lesquelles porte la mission ;
- l'objectif et le contexte de la mission ;
- les responsabilités respectives du professionnel de l'expertise comptable et de la direction dans le cadre de la mission ;
- la référence au Code de déontologie de la profession et à la présente norme ;
- l'identification des informations sur lesquelles vont porter les procédures à mettre en œuvre ;
- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre ;
- la forme et le contenu du rapport relatant les constats ;
- la définition des limites à la diffusion du rapport.

Elle comprend également les conditions générales du contrat de mission ainsi qu'un tableau de répartition des tâches entre le client ou l'adhérent et le professionnel de l'expertise comptable.

Lorsque ces limitations sont contraires aux dispositions légales ou réglementaires applicables à l'entité, le professionnel de l'expertise comptable n'accepte pas la mission.

Dans certaines circonstances particulières, par exemple lorsque les procédures ont été convenues entre un organisme de tutelle, une autorité publique ou une institution professionnelle, le professionnel de l'expertise comptable n'est pas toujours en mesure de s'entretenir des procédures à mettre en œuvre avec toutes les parties destinataires du rapport. Dans ce cas, il peut envisager de s'entretenir des procédures à mettre en œuvre avec les représentants des parties concernées, d'examiner la correspondance émanant de ces parties sur leur attente ou de leur adresser un exemplaire du projet de rapport envisagé.

Le professionnel de l'expertise comptable peut envisager de joindre à la lettre de mission un projet du type de rapport qu'il sera amené à émettre à l'issue de la mission.

Techniques de contrôle (Réf. Par. 12)

A5. Les procédures mises en œuvre dans le cadre d'une mission de procédures convenues portant sur des informations financières ou non financières peuvent notamment inclure les techniques de contrôle suivantes :

- des demandes d'informations, des explications et des analyses ;
- une vérification et une comparaison des résultats de calculs ainsi que d'autres contrôles d'exactitude ;
- des observations physiques ;
- des demandes de confirmations externes.

Documentation des travaux (Réf. Par. 13)

A6. La documentation du dossier de travail du professionnel de l'expertise comptable doit permettre à un autre professionnel expérimenté n'ayant pas pris part à la mission d'être en mesure de comprendre les problématiques rencontrées au cours de la mission et d'apprécier les travaux réalisés par le professionnel de l'expertise comptable.

Le professionnel de l'expertise comptable documente et formalise dans le dossier de travail les discussions intervenues avec la direction ou avec d'autres interlocuteurs qui portent sur les problématiques susceptibles d'avoir une incidence significative sur les constats qu'il relate dans son rapport.

Si le professionnel de l'expertise comptable identifie une information contradictoire ou incohérente qui est susceptible d'avoir une incidence sur la nature de ses constats, il documente dans le dossier de travail la manière dont cette contradiction ou cette incohérence a été résolue préalablement à l'établissement de son rapport.

Rapport (Réf. Par. 14)

A7. Le rapport émis à l'issue d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues précise l'objectif de la mission et les procédures mises en œuvre de manière suffisamment détaillée pour permettre au lecteur de comprendre la nature et l'étendue des travaux effectués.

Entités du secteur public

A8. Dans le secteur public, la diffusion d'un tel rapport n'est pas toujours limitée aux seules parties qui ont convenu des procédures à mettre en œuvre, mais peut concerner un éventail plus large d'entités ou de personnes (par exemple, dans le cas d'une enquête parlementaire sur une entreprise publique donnée ou un ministère).

Il convient également de souligner que les missions dans le secteur public peuvent être très différentes. C'est pourquoi il faut distinguer les missions d'examen effectuées réellement sur la base de «procédures convenues» de celles qui consistent en un audit d'informations financières, par exemple l'examen de performances.

ANNEXE 1

LA MISSION D'EXAMEN D'INFORMATIONS SUR LA BASE DE PROCÉDURES CONVENUES

EXEMPLE DE RAPPORT RELATANT LES CONSTATS RÉSULTANT DE L'EXAMEN DES COMPTES FOURNISSEURS EFFECTUÉ SUR LA BASE DE PROCÉDURES CONVENUES

sE1 • Exemple de rapport relatant les constats résultant de l'examen des comptes fournisseurs effectué sur la base de procédures convenues

A l'attention de la personne ayant missionné le professionnel de l'expertise comptable

En notre qualité de professionnel de l'expertise comptable, nous avons mis en œuvre les procédures convenues indiquées ci-dessous relatives aux comptes fournisseurs de l'entité ABC au … (*date*) présentée dans les documents ci-joints (*non reproduits dans cet exemple*).

Notre examen a été effectué conformément aux dispositions de la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable à la mission d'examen d'informations effectué sur la base de procédures convenues.

Les procédures suivantes ont été mises en œuvre dans le seul but de vous aider à apprécier la fiabilité des comptes fournisseurs :

- Nous avons obtenu et vérifié l'équilibre de la balance auxiliaire des comptes fournisseurs établi par l'entité ABC et avons comparé le total au solde du compte général du grand livre ;
- Nous avons comparé la liste ci-jointe (*non reproduite dans cet exemple*) des principaux fournisseurs et des montants dus au … (*indiquer la date*) aux noms et aux montants figurant dans la balance auxiliaire ;
- Nous avons obtenu des relevés de compte des fournisseurs ou leur avons demandé de confirmer les soldes dus au … (*indiquer la date*) ;
- Nous avons comparé ces relevés de compte ou ces confirmations aux montants de la balance auxiliaire mentionnée au point 2. Lorsque les montants ne concordaient pas, nous avons obtenu de l'entité ABC un état de rapprochement. Pour chaque rapprochement, nous avons identifié et dressé la liste des factures et des avoirs non reçus ainsi que des chèques non présentés d'un montant unitaire supérieur à *xxx* ;
- Nous avons identifié et examiné les factures et les avoirs reçus ultérieurement ainsi que les chèques présentés à l'encaissement par la suite et nous nous sommes assurés qu'ils avaient bien été portés en rapprochement.

Les travaux effectués nous conduisent aux constats suivants :

- Les vérifications relatées au point 1 n'ont pas révélé d'erreur ou d'omissions ;

- Les vérifications visées au point 2 n'ont pas révélé d'anomalies ;
- Nous avons obtenu des relevés de comptes de tous les fournisseurs concernés ;
- Concernant les procédures relatées au point 4, nous avons vérifié la concordance des soldes et, pour ceux qui présentaient des différences, nous avons obtenu de l'entité ABC des rapprochements et avons pu vérifier que les avoirs et les factures non reçus et les chèques non présentés d'un montant supérieur à *xxx* étaient bien portés en rapprochement, à l'exception des éléments suivants :

(détailler les exceptions)

Compte tenu du fait que les procédures mentionnées ci-dessus ne constituent ni un audit ni un examen limité, ni une présentation de comptes, nous ne donnons aucune assurance sur les comptes fournisseurs de l'entité ABC au … (*indiquer la date*).

De même, nous ne pouvons vous donner l'assurance que toutes les anomalies qui auraient pu être décelées par la mise en œuvre de procédures complémentaires ou par un audit, un examen limité ou une présentation des comptes de l'entité ont été identifiées.

Notre rapport n'a pour seul objectif que celui indiqué dans le premier paragraphe et est réservé à votre usage personnel. Il ne peut être utilisé à d'autres fins, ni diffusé à d'autres parties. Ce rapport ne concerne que les rubriques de comptes et les éléments mentionnés ci-dessus et ne s'étend pas aux comptes annuels, intermédiaires ou consolidés de l'entité ABC pris dans leur ensemble.

Lieu, date et signature

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION DE COMPILATION DES COMPTES (NP 4410)

Norme agréée par arrêté ministériel du 20 juin 2011.
Applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2012.

SOMMAIRE Paragraphes

INTRODUCTION 1
NATURE DE LA MISSION 2
OBJECTIF DE LA MISSION 3
DEFINITIONS 4
OBLIGATIONS REQUISES
Respect des textes, esprit critique, jugement professionnel 5-9
Procédures à mettre en œuvre 10-15
Documentation des travaux 16
Déclaration de la direction 17
Rapport 18-19
APPLICATION PRATIQUE ET AUTRES COMMENTAIRES
Introduction A1
Nature de la mission A2
L'exercice de l'esprit critique A3
Prise de connaissance A4
La lettre de mission A5
Anomalies significatives évidentes A6
Lecture d'ensemble des comptes A7
Documentation des travaux A8-A9
ANNEXE 1 : EXEMPLES DE RAPPORTS
Rapport sans observation E1
Rapport avec observation E2

Introduction

1.- La présente norme professionnelle a pour objet de définir les principes que le professionnel de l'expertise comptable applique lorsqu'il conduit une mission de compilation des comptes ; elle définit en outre la forme et le contenu du rapport que le professionnel de l'expertise comptable établit à l'issue de cette mission. Cette norme s'applique dans des situations particulières (Réf. Par. A1).

Nature de la mission

2.- Au regard du cadre de référence des missions du professionnel de l'expertise comptable, la mission de compilation s'inscrit parmi les missions dites « sans assurance » à l'issue desquelles le professionnel de l'expertise comptable n'exprime pas d'opinion (Réf. Par. A2).

Objectif de la mission

3.- L'objectif d'une mission de compilation des comptes consiste, pour le professionnel de l'expertise comptable, à mettre au service de la direction de l'entité ses compétences pour recueillir, classer et faire la synthèse sous une forme préalablement définie, d'informations comptables et financières communiquées par la direction sans toutefois évaluer les assertions retenues qui sous-tendent ces informations.

Définitions

4.- Dans le cadre de la présente norme :

- le terme « *anomalie* » désigne, par exemple :
  - une erreur dans l'application du référentiel comptable identifié ;
  - l'absence de mention dans l'annexe des comptes :
    - du référentiel comptable utilisé ;
    - des divergences éventuelles dans l'application de ce dernier ;
    - d'informations sur d'autres éléments significatifs dont le professionnel de l'expertise comptable a eu connaissance dans le cadre de sa mission.
- l'expression « *anomalie significative* » désigne une information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraudes, d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur ;

- le terme « *assertions* » désigne les critères dont la réalisation conditionne la régularité des informations comptables et financières contenues dans les comptes ;
- le terme « *comptes* » désigne les comptes annuels ou intermédiaires ;
- le terme « *confirmation* » désigne la réponse à une demande d'informations formulée par le professionnel de l'expertise comptable visant à corroborer des informations contenues dans les documents comptables ;
- le terme « *diligences* » désigne l'ensemble des procédures et techniques de travail mises en œuvre par le professionnel de l'expertise comptable pour atteindre les objectifs de sa mission ;
- le terme « *direction* » désigne les dirigeants de l'entité et le cas échéant, les responsables nommément désignés par les dirigeants qui sont responsables de l'établissement et de l'arrêté des comptes ;
- l'expression « *esprit critique* » fait référence à une attitude relevant d'un esprit interrogatif, attentif à des conditions qui peuvent indiquer des anomalies possibles résultant d'erreurs ou provenant de fraudes, et conduisant à une évaluation critique des éléments probants. Le professionnel de l'expertise comptable prête une attention particulière aux informations dont il a eu connaissance dans le cadre de sa mission qui contredisent ou qui remettent en cause les déclarations faites par la direction ;
- le terme « *incohérence* » désigne une anomalie apparente ou identifiable par le professionnel de l'expertise comptable à la suite des diligences mises en œuvre ;
- le terme « *référentiel comptable* » désigne l'ensemble de dispositions réglementaires applicables à l'entité concernant la forme et le contenu des comptes ainsi que la définition d'un jeu complet de comptes.

Obligations requises

Respect des textes, esprit critique, jugement professionnel

5.- Le professionnel de l'expertise comptable réalise la mission de compilation des comptes conformément aux textes légaux et réglementaires applicables à la profession et aux dispositions de la présente norme ; les éléments de doctrine publiés par le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables sur ce type de mission bénéficient de l'autorité attachée à cette institution et sont pris en compte par le professionnel de l'expertise comptable pour conduire sa mission.

6.- Le professionnel de l'expertise comptable respecte les principes fondamentaux énoncés dans le Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable. Dans le cadre de la présente mission il est notamment tenu à l'égard de son client ou adhérent à un devoir d'information et de conseil qu'il remplit dans le respect des textes en vigueur[59].

7.- L'acceptation (ou le maintien) par le professionnel de l'expertise comptable d'une mission de compilation des comptes est compatible avec les autres missions ou prestations qui sont susceptibles de lui être confiées par la direction de l'entité dans la mesure où cette mission n'est pas une mission d'assurance.

8.- Préalablement à l'acceptation de la mission, le professionnel de l'expertise comptable s'entretient avec la direction de l'entité afin de préciser les responsabilités respectives dans l'établissement et l'arrêté des comptes. Il rappelle ces responsabilités dans la lettre de mission.

9.- Tout au long de sa mission, le professionnel de l'expertise comptable fait preuve d'esprit critique ; il exerce son jugement professionnel notamment pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures à mettre en œuvre sur la base des informations recueillies (Réf. Par. A3).

Procédures à mettre en œuvre

- **Prise de connaissance**

10.- Préalablement à l'acceptation (ou au maintien) de la mission, le professionnel de l'expertise comptable acquiert (ou met à jour) une (sa) connaissance globale des activités de l'entité, du secteur dans lequel elle opère, ainsi que des documents requis par le référentiel comptable qui lui est applicable (Réf. Par. A4).

- **Lettre de mission**

11.- En application de l'article 151 du Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable, le professionnel de l'expertise comptable établit une lettre de mission dans laquelle il définit les termes, les conditions de la mission et les obligations réciproques des parties.

Cette lettre constitue un contrat qui a pour objectif principal de s'assurer qu'il n'existe aucun malentendu avec le client ou l'adhérent quant aux

[59] Article 155 du Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable.

termes de la mission. Elle facilite la planification des travaux et permet de confirmer l'acceptation (ou le maintien) de la mission qui est confiée au professionnel de l'expertise comptable (Réf. Par. A5).

Collecte des informations et mise en forme des comptes

12.- Le professionnel de l'expertise comptable recueille les informations comptables et non comptables qu'il estime nécessaires pour établir les comptes selon la forme requise par les dispositions légales et réglementaires applicables à l'entité ou par d'autres dispositions contractuelles.

Le professionnel de l'expertise comptable n'est pas tenu :

- de procéder à des investigations pour apprécier la fiabilité et l'exhaustivité de ces informations ;
- d'évaluer les procédures de contrôle interne de l'entité ;
- de vérifier la pertinence d'une information ;
- de vérifier le bien-fondé des explications fournies par la direction.

Anomalies significatives évidentes

13.- Lorsque le professionnel de l'expertise comptable s'aperçoit que des informations comptables ou non comptables communiquées par la direction sont incorrectes, incomplètes ou non satisfaisantes, il met en œuvre des diligences appropriées aux anomalies relevées et demande à la direction de lui fournir des informations complémentaires.

14.- Lorsqu'à l'issue des diligences, ces anomalies sont confirmées, le professionnel de l'expertise comptable s'efforce d'obtenir de la direction qu'elle les corrige. Si les corrections ne sont pas apportées et que les informations comptables et financières sont considérées par le professionnel de l'expertise comptable comme insuffisantes pour l'utilisateur des comptes, le professionnel de l'expertise comptable met fin à sa mission et informe la direction des raisons de sa décision (Réf. Par. A6).

Lecture d'ensemble des comptes

15.- Préalablement à l'émission de son rapport, le professionnel de l'expertise comptable effectue une lecture d'ensemble des comptes qu'il a compilés afin de vérifier que leur forme est adéquate et qu'ils ne contiennent pas d'anomalies significatives évidentes (Réf. Par. A7).

Documentation des travaux

16.- Le professionnel de l'expertise comptable constitue un dossier de travail contenant la documentation des travaux réalisés ainsi que la description des problématiques rencontrées au cours de la mission ; cette documentation permet de justifier que la mission a été effectuée selon les dispositions de la présente norme (Réf. Par. A8, A9).

Déclaration de la direction

17.- Le professionnel de l'expertise comptable obtient de la direction la confirmation écrite qu'elle est consciente de sa responsabilité dans la présentation et l'approbation des comptes.

Ces déclarations peuvent prendre la forme d'une lettre d'affirmation de la direction attestant que les données comptables fournies sont exactes et exhaustives, et que toutes les informations significatives ou pertinentes ont été communiquées au professionnel de l'expertise comptable.

Rapport

18.- Le professionnel de l'expertise comptable établit un rapport qui comprend les éléments suivants :

- un intitulé ;
- le destinataire du rapport[60] ;
- une mention confirmant que la mission a été réalisée conformément à la présente norme professionnelle et qu'elle ne constitue ni une présentation de comptes, ni un examen limité, ni un audit, et qu'en conséquence aucune assurance ne sera donnée sur les comptes compilés par le professionnel de l'expertise comptable ;
- un paragraphe d'introduction comportant :
  - le rappel de sa qualité de professionnel de l'expertise comptable et de la mission qui lui a été confiée, de procéder à une compilation des comptes ;
  - l'identification des comptes sur lesquels a porté la mission et le fait que leur compilation résulte des informations communiquées par la direction sous sa responsabilité ;

[60] Dans le cadre de cette mission, le rapport est en général adressé à la direction financière du groupe qui est chargée de la consolidation des comptes.

- le cas échéant, une observation attirant l'attention sur les divergences significatives relevées dans l'application du référentiel comptable utilisé ;
- la date du rapport ;
- l'adresse et l'identification du (des) professionnel(s) de l'expertise comptable signataire(s) du rapport.

19.- Une mention telle que « se référer au rapport de mission de compilation des comptes » est apposée sur la première page numérotée des comptes ou sur toutes les pages des comptes compilés par le professionnel de l'expertise comptable.

Application pratique et autres commentaires

Introduction (Réf. Par. 1)

A1. Cette norme s'applique à la compilation d'informations financières ; cependant, elle peut être étendue à des missions de compilation d'informations non financières confiées au professionnel de l'expertise comptable à condition que ce dernier ait une connaissance suffisante du domaine concerné.

La mission de compilation d'informations financières est destinée aux entités qui entrent dans le périmètre de consolidation d'un groupe qui fait l'objet d'un audit, qui assure en interne la production de sa comptabilité et qui requiert, en amont de la consolidation de ses comptes, un travail de mise en forme des documents de synthèse de ses filiales dans le respect de la législation française.

Nature de la mission (Réf. Par. 2)

A2. La direction reste responsable de la sincérité, de l'exactitude et de l'exhaustivité des informations communiquées au professionnel de l'expertise comptable ainsi que de la présentation des comptes.

L'exercice de l'esprit critique (Réf. Par. 9)

A3. Le professionnel de l'expertise comptable reste attentif aux informations qui sont portées à sa connaissance au cours de sa mission et qui contredisent ou remettent en cause les informations obtenues auprès de la direction.

Le professionnel de l'expertise comptable fait preuve d'esprit critique notamment lorsqu'il procède à la lecture d'ensemble des comptes :

- d'une part, en s'appuyant sur sa connaissance de l'entité, du secteur professionnel dans lequel elle opère, ou sur l'expérience acquise lors de missions antérieures ;
- d'autre part, en tenant compte des explications accompagnant les informations qui permettent leur compréhension.

Conformément à l'article 123-14 du Code de commerce, les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise. En conséquence, la direction reste responsable à l'égard des tiers de l'exhaustivité, de la fiabilité et de l'exactitude des informations comptables et financières concourant à la présentation des comptes ainsi que des procédures de contrôle interne concourant à l'élaboration de ces comptes.

Prise de connaissance (Réf. Par. 10)

A4. La prise de connaissance s'acquiert notamment par des entretiens avec la direction et avec le personnel de l'entité.

La lettre de mission (Réf. Par. 11)

A5. La lettre de mission comporte les éléments suivants, sans préjudice d'autres éléments liés aux particularités de l'entité que le professionnel de l'expertise comptable jugerait utile d'ajouter :

- la nature et l'objectif de la mission, y compris le fait qu'elle ne constitue ni un audit, ni un examen limité ni une présentation de comptes et qu'en conséquence aucune assurance ne sera délivrée par le professionnel de l'expertise comptable sur les comptes ;
- les responsabilités respectives du professionnel de l'expertise comptable et de la direction dans le cadre de la mission ;
- la référence au Code de déontologie de la profession et à la présente norme ;
- le fait que la mission ne comprend pas de contrôles portant sur la substance des comptes ;
- le fait qu'on ne peut attendre de la mission qu'elle permette de déceler des erreurs, des actes illégaux ou d'autres irrégularités, par exemple des fraudes ou des malversations éventuelles ;

- la nature des informations à communiquer par la direction et le fait que celle-ci est responsable de l'exactitude et de l'exhaustivité des informations fournies au professionnel de l'expertise comptable ;
- le référentiel comptable sur la base duquel les comptes seront préparés et le fait que toute divergence significative par rapport à ce dernier non mentionnée dans l'annexe sera indiquée dans le rapport du professionnel de l'expertise comptable ;
- la définition de la forme sous laquelle les comptes seront présentés ;
- la forme et le contenu du rapport établi par le professionnel de l'expertise comptable à l'issue de sa mission.

Elle comprend également les conditions générales du contrat de mission ainsi qu'un tableau de répartition des tâches incombant au professionnel de l'expertise comptable et à la direction de l'entité.

Anomalies significatives évidentes (Réf. Par. 14)

A6. Lorsque le professionnel de l'expertise comptable décide de renoncer à sa mission, il s'entretient préalablement avec la direction de l'entité qui lui a confié la mission et répond, le cas échéant, au professionnel de l'expertise comptable appelé à lui succéder dans le respect des règles de déontologie et de secret professionnel, conformément à l'article 156 du Code de déontologie.

Lecture d'ensemble des comptes (Réf. Par. 15)

A7. Le professionnel de l'expertise comptable procède à la lecture d'ensemble des comptes qu'il a compilés en exerçant son esprit critique :

- d'une part, en s'appuyant sur sa connaissance de l'entité, du secteur professionnel dans lequel elle opère, ou le cas échéant sur l'expérience acquise lors de missions antérieures ;
- d'autre part, en tenant compte des explications accompagnant les informations qui permettent leur compréhension.

Documentation des travaux (Réf. Par. 16)

A8. Le professionnel de l'expertise comptable documente et formalise dans le dossier de travail les travaux effectués et notamment les discussions intervenues avec la direction ou avec d'autres interlocuteurs qui portent sur les problématiques susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes. Dans le cas où le professionnel de l'expertise

comptable a identifié une information contradictoire ou incohérente susceptible d'induire en erreur l'utilisateur des comptes, il documente dans le dossier de travail la manière dont cette contradiction ou cette incohérence a été résolue.

A9. Dans le cadre d'une mission de compilation, la documentation des travaux peut notamment comprendre la traçabilité des éléments suivants :

- un exemplaire de la lettre de mission signée des deux parties ;
- une description sommaire de l'entité et de son activité ;
- le référentiel comptable applicable ;
- un questionnaire aide-mémoire de prise de connaissance ;
- un programme de travail reprenant les procédures à mettre en œuvre conformément aux dispositions de la norme ;
- la balance générale de clôture des comptes et/ou le grand livre des comptes ;
- les feuilles de travail relatives à l'examen critique des comptes ;
- une note de synthèse générale ;
- un exemplaire des comptes définitifs ;
- une copie signée du rapport établi.

ANNEXE 1

LA MISSION DE COMPILATION DES COMPTES

EXEMPLES DE RAPPORT

E1 • Rapport sans observation

Conformément aux termes de notre lettre de mission en date du …, nous avons effectué une mission de compilation des comptes … (*préciser « annuels », « intermédiaires »*) de … (*préciser l'entité concernée*) relatifs à … (*préciser la période ou l'exercice concerné*), qui se caractérisent par les données suivantes :

- Total du bilan
- Chiffre d'affaires
- Résultat net comptable

Nous avons effectué les diligences prévues par la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable à la mission de compilation des comptes.

Les travaux que nous avons mis en œuvre dans le cadre de cette mission ne constituent ni un audit, ni un examen limité, ni une mission de présentation ; en conséquence nous n'exprimons pas d'opinion sur les comptes de votre entité qui sont joints au présent rapport.

Lieu, date et signature

E2 • Rapport avec observation

Conformément aux termes de notre lettre de mission en date du …, nous avons effectué une mission de compilation des comptes … (*préciser « annuels », « intermédiaires »*) de … (*préciser l'entité concernée*) relatifs à … (*préciser la période ou l'exercice concerné*), qui se caractérisent par les données suivantes :

- Total du bilan
- Chiffre d'affaires
- Résultat net comptable

Nous avons effectué les diligences prévues par la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable à la mission de compilation des comptes.

Les travaux que nous avons mis en œuvre dans le cadre de cette mission ne constituent ni un audit, ni un examen limité, ni une mission de présentation de comptes ; en conséquence nous n'exprimons pas d'opinion sur les comptes de votre entité qui sont joints au présent rapport.

Nous attirons l'attention sur la Note X de l'annexe aux comptes annuels qui indique que vous avez choisi de ne pas activer les loyers de crédit-bail de l'usine et des machines, ce qui constitue une divergence dans l'application du référentiel comptable utilisé et sur la base duquel les comptes de votre entité ont été préparés.

Lieu, date et signature

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION D'AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

Norme agréée par arrêté ministériel du 20 septembre 2011.
Applicable au 1er juillet 2012.

Sommaire des normes internationales d'audit (ISA)[61]

ISA 200 • Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit

ISA 210 • Accord sur les termes des missions d'audit

ISA 220 • Contrôle qualité d'un audit d'états financiers

ISA 230 • Documentation d'audit

ISA 240 • Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers

ISA 250 • Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers

ISA 260 • Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

ISA 265 • Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction

ISA 300 • Planification d'un audit d'états financiers

ISA 315 • Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement

ISA 320 • Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit

ISA 330 • Réponses de l'auditeur aux risques évalués

ISA 402 • Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services

ISA 450 • Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit

ISA 500 • Eléments probants

ISA 501 • Eléments probants – considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques

[61] Ces normes ISA sont consultables et téléchargeables sur le site du CSOEC à l'adresse Internet www.experts-comptables.fr/Normes

ISA 505 • Confirmations externes

ISA 510 • Missions d'audit initiales – soldes d'ouverture

ISA 520 • Procédures analytiques

ISA 530 • Sondages en audit

ISA 540 • Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant

ISA 550 • Parties liées

ISA 560 • Evènements postérieurs à la clôture

ISA 570 • Continuité de l'exploitation

ISA 580 • Déclarations écrites

ISA 600 • Aspects particuliers – audit d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)

ISA 610 • Utilisation des travaux des auditeurs internes

ISA 620 • Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur

ISA 700 • Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers

ISA 705 • Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant

ISA 706 • Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant

ISA 710 • Données comparatives – chiffres correspondants et états financiers comparatifs

ISA 720 • Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités

Aspects particuliers

ISA 800 • Aspects particuliers – audit d'états financiers établis conformément à un référentiel comptable particulier

ISA 805 • Aspects particuliers – audit d'états financiers seuls et d'éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier

ISA 810 • Aspects particuliers – rapport sur des états financiers résumés

GLOSSAIRE DES TERMES ET EXPRESSIONS UTILISÉS

Définitions issues du glossaire

Glossaire agréé par arrêté ministériel du 1er septembre 2016.
Applicable à compter du 1er octobre 2016.

Définitions applicables dans le cadre d'un audit d'états financiers • Les définitions applicables à une mission d'audit d'états financiers (ISA 200 à ISA 710 et ISA 800, 805 et 810) font partie intégrante du référentiel des normes internationales d'audit (ISA) de l'IFAC transposées dans le référentiel normatif français de l'Ordre des experts-comptables. Ces normes, agréées par arrêté ministériel, sont applicables en France par les experts-comptables depuis le 1er juillet 2012. **Les termes définis dans ces normes prévalent sur le présent glossaire lorsque ce référentiel international d'audit est utilisé.**

Ces normes ISA sont consultables et téléchargeables sur le site du CSOEC à l'adresse Internet *www.experts-comptables.fr/Normes*

Anomalie • Information comptable ou financière omise, insuffisante ou inexacte en raison d'erreur ou de fraude.

Anomalie significative • Anomalie d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur.

Arrêté des comptes • Décision de l'organe compétent au sein de l'entité consistant à arrêter les comptes en vue de les présenter à l'organe délibérant. Dans les entreprises individuelles, l'arrêté des comptes correspond à l'établissement des comptes définitifs par le chef d'entreprise.

Assurance • Niveau de confiance obtenu par le responsable de la mission au regard de la qualité d'une information produite par une entité et pouvant, le cas échéant, être utilisée par un tiers. Cette qualité s'apprécie par rapport à des critères identifiés. Le niveau d'assurance obtenu est lié à la nature et à l'étendue des diligences mises en œuvre.

Assurance modérée • Assurance d'un niveau inférieur à celui de l'assurance raisonnable, du fait de diligences moins étendues que celles mises en œuvre notamment lors d'un audit d'états financiers.

Assurance raisonnable • Niveau d'assurance élevé mais non absolu, obtenu notamment dans le cadre d'une mission d'audit d'états financiers.

L'assurance raisonnable est d'un niveau supérieur à celui de l'assurance modérée.

Attestation • Rapport dans lequel est émise une assurance. Dans ce référentiel, ce terme est utilisé dans la mission de présentation et dans les missions d'assurance portant sur des informations autres que des comptes complets historiques (attestations particulières).

Bénéficiaire effectif de la prestation • Notion définie par le code monétaire et financier : Personne physique qui détient directement ou indirectement plus de 25% du capital ou des droits de vote du client personne morale ou qui détient en droit ou en fait un pouvoir de direction sur celui-ci.

Blanchiment • Délit prévu aux articles 324-1 à 324-6 du Code pénal qui suppose un mouvement financier. Il est commis par celui qui va contribuer à donner une apparence légale à des fonds provenant d'une infraction, qui peut, dans certains cas, être également l'auteur de l'infraction initiale. Le délit de blanchiment est aggravé notamment lorsqu'il est commis de façon habituelle, ou en utilisant les facilités que procure l'exercice d'une activité professionnelle comme celle de l'expertise comptable.

Caractère significatif • Une information est significative si, individuellement ou en cumul, son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs se fondant sur l'information produite. Le caractère significatif d'une information dépend de l'importance qualitative et quantitative de l'information et de l'anomalie. Voir « Seuil de signification ».

Chargé de mesure ou d'évaluation • Terme utilisé dans la norme applicable aux missions d'assurance portant sur des informations autres que des comptes complets historiques (attestations particulières). Partie qui mesure ou évalue l'objet considéré au regard de critères. Le chargé de mesure ou d'évaluation dispose des compétences concernant l'objet considéré. Ces compétences diffèrent des « compétences et techniques d'assurance ».

Client • Personne physique ou morale avec laquelle la structure a conclu un contrat de prestation (lettre de mission). Ce terme vise également l'adhérent.

Cohérence • Il y a cohérence entre des chiffres ou informations issus de sources différentes lorsqu'ils ne présentent pas de contradiction entre eux, sont homogènes, se corroborent ou présentent une logique d'ensemble.

Compétences et techniques d'assurance • Compétences et techniques de planification, de collecte d'éléments probants, d'évaluation des éléments

probants, de communication et de rédaction d'un rapport de mission d'assurance.

Comptes • Les comptes désignent les comptes annuels, consolidés ou intermédiaires. Ils comprennent, au minimum, le bilan, le compte de résultat et l'annexe (sauf disposition légale particulière).

Comptes intermédiaires • Comptes couvrant une durée inférieure à celle de l'exercice social, préparés et présentés selon les mêmes principes que les comptes annuels (ou consolidés).

Confirmation • Technique de contrôle qui consiste à obtenir une réponse écrite, sous forme papier ou électronique, à une demande d'informations visant à corroborer certains points.

Conformité • La conformité d'une information avec une règle, un principe, un texte légal ou règlementaire est la correcte application ou reproduction de cette règle, de ce principe ou de ce texte légal ou règlementaire. La conformité suppose une référence à laquelle est comparée une information, selon le cas, dans tous ses aspects significatifs.

Consultation • Une consultation contribue à renforcer la qualité des travaux et à améliorer l'exercice du jugement professionnel. Elle implique notamment des entretiens à un niveau professionnel approprié avec des personnes, au sein ou à l'extérieur de la structure, qui possèdent une expertise particulière.

Contrôle interne (Système de contrôle interne) • Ensemble des règles et procédures mises en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ses activités. Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des irrégularités et inexactitudes, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables et l'établissement en temps voulu d'informations financières ou comptables fiables.

Contrôles de substance • Diligences faisant appel à des techniques d'audit conçues pour détecter des anomalies significatives. Ces contrôles comprennent notamment des vérifications de détail (sur des flux d'opérations, des soldes et sur les informations fournies dans les comptes) ainsi que des procédés (ou procédures) analytiques.

Contrôles par épreuves • Mise en œuvre de contrôles sur une partie seulement des éléments d'un solde individuel de compte ou des opérations. Cette sélection est réalisée sur la base de critères adaptés à la population concernée, compte tenu du jugement professionnel. Les

contrôles par épreuves se distinguent des contrôles par sondages statistiques.

Critères • Références utilisées pour mesurer ou évaluer l'objet considéré.

Déclarations de la direction • Déclarations faites par la direction spontanément ou en réponse à des demandes spécifiques.

Diligences • Ensemble des travaux mis en œuvre pour atteindre les objectifs de la mission.

Direction • Dirigeants de l'entité et le cas échéant personnes désignées par les dirigeants qui sont responsables de l'établissement des comptes.

Dirigeants • Membres de la direction.

Documentation de la mission • Informations consignées dans le dossier de travail relatant les travaux effectués, les résultats obtenus et les conclusions auxquelles le responsable de la mission est parvenu (des termes comme « dossiers de travail » ou « feuilles de travail » sont parfois utilisés).

Dossier de travail • Ensemble de la documentation relative à la réalisation de la mission et comportant notamment la nature, le calendrier et l'étendue des diligences mises en œuvre, ainsi que le résultat de ces travaux et les conclusions auxquelles parvient le responsable de la mission à partir des éléments recueillis. Le dossier de travail peut être dématérialisé.

Eléments probants • Eléments collectés comprenant les informations recueillies au cours de la mission, celles, le cas échéant, recueillies lors des missions portant sur les exercices précédents et lors d'autres interventions, ou encore celles recueillies dans le cadre de l'acceptation ou du maintien de la mission. Ces éléments doivent être suffisants et appropriés pour permettre au responsable de la mission de fonder son opinion.

Entité • Personne morale ou physique, client de la structure.

Épreuve • voir « Contrôles par épreuves ».

Erreur • Omission involontaire ou inexactitude involontaire.

Esprit critique • Attitude relevant d'un esprit interrogatif, attentif à des indices qui peuvent laisser présager des anomalies possibles. L'esprit critique conduit le responsable de la mission à une évaluation critique des éléments collectés. Il prête notamment une attention particulière aux

informations dont il a connaissance dans le cadre de sa mission qui contredisent ou remettent en cause les déclarations faites par la direction.

Expert-comptable • Dans ce référentiel, ce terme désigne les experts-comptables et les salariés autorisés à exercer la profession d'expertise comptable aux termes de l'article 83 ter ou 83 quater de l'ordonnance du 19 septembre 1945.

Familiarité • La familiarité s'entend des liens familiaux ou personnels entre un membre de l'équipe en charge de la mission et toute personne occupant une fonction sensible au sein de l'entité.

Fonctions managériales • On qualifie de « fonctions managériales » les décisions qui relèvent de la seule direction de l'entité, comme par exemple : mettre en place les politiques et l'orientation stratégique de l'entité, autoriser les transactions, décider quelles sont les recommandations du responsable de la mission ou d'autres tiers à mettre en œuvre, assumer la responsabilité de la préparation et de la présentation des comptes en conformité avec le référentiel comptable applicable, assumer la responsabilité de la conception, de la mise en place et du contrôle de l'application du contrôle interne.

Fraude • Acte intentionnel dont l'objectif est d'obtenir un avantage indu ou illégal ou ayant pour conséquence d'altérer les comptes. La fraude est généralement accompagnée de procédés destinés à dissimuler les faits.

Fraude fiscale • Délit défini à l'article 1741 du Code général des impôts qui conduit à se soustraire totalement ou partiellement et de manière intentionnelle à l'impôt.

Importance relative • Principe utilisé pour évaluer un élément d'information financière par rapport aux risques susceptibles d'affecter cet élément et par rapport à l'information prise dans son ensemble. L'application de ce principe peut conduire à fixer des seuils de signification (voir ce terme) afin d'adapter la nature et l'étendue des contrôles à l'importance des éléments à vérifier.

Incertitude • Problématique dont l'issue dépend d'actions ou d'événements futurs qui échappent au contrôle de l'entité et qui peuvent avoir une incidence significative sur les comptes.

Incohérence • Anomalie apparente ou identifiable à la suite des diligences mises en œuvre.

Inexactitude • Traduction comptable ou présentation d'un fait non conforme à la réalité. Une inexactitude peut résulter d'un acte volontaire ou involontaire et avoir, ou non, une incidence sur les comptes.

Information sur l'objet considéré • Terme utilisé dans la norme applicable aux missions d'assurance portant sur des informations autres que des comptes complets historiques (attestations particulières). Résultat de la mesure ou de l'évaluation de l'objet considéré au regard des critères.

Informations financières prévisionnelles • Informations financières basées sur le postulat que certains événements se produiront dans le futur et que l'entité entreprendra certaines actions. Celles-ci sont, par nature, très subjectives et leur préparation fait largement appel au jugement. Les informations financières prévisionnelles peuvent prendre la forme de prévisions, de projections ou d'une combinaison des deux, par exemple une prévision sur un an associée à une projection sur cinq ans.

Irrégularité • Non-conformité aux textes légaux ou réglementaires, aux principes édictés par le référentiel comptable applicable, aux dispositions des statuts ou aux décisions de l'assemblée générale. Une irrégularité peut résulter d'un acte volontaire ou involontaire et avoir, ou non, une incidence sur les comptes.

Jugement professionnel • Appréciation d'une situation afin de prendre une décision appropriée quant aux actions à mener dans le cadre d'une mission. Pour émettre son jugement, le responsable de la mission s'appuie sur sa formation et son expérience ainsi que sur les faits et circonstances dont il a connaissance. Il apprécie la situation au regard des règles déontologiques et des textes réglementaires applicables.

Lettre d'affirmation • Affirmation écrite fournie au responsable de la mission par la direction pour confirmer certains points ou étayer certains éléments.

Lettre de mission • Contrat écrit entre la structure d'exercice professionnel et le client confirmant les termes et conditions de la mission.

Limitation de l'étendue des travaux • Limitation du champ des diligences du professionnel imposée par des événements extérieurs ou imposée par l'entité ou lorsqu'il n'est pas en mesure de mettre en œuvre une diligence.

Maîtrise de la qualité • voir la Norme professionnelle de maîtrise de la qualité (NPMQ).

Mission directe • Mission d'assurance sur des informations, autres que des comptes complets historiques, à l'élaboration desquelles la structure et le responsable de la mission ont contribué en tout ou partie. Dans une telle mission, la structure et le responsable de la mission mesurent ou évaluent, en tout ou partie, un objet au regard de critères et présentent

l'information sur cet objet dans leur rapport d'assurance ou dans un document joint à leur rapport.

Mission indirecte • Mission d'assurance sur des informations, autres que des comptes complets historiques, à l'élaboration desquelles la structure et le responsable de la mission n'ont pas contribué. Dans une telle mission, la mesure ou l'évaluation de l'objet au regard de critères n'est pas réalisée par la structure et le responsable de la mission. L'information relative à la mesure ou à l'évaluation de l'objet considéré est établie par l'entité ou sous sa responsabilité, et présentée dans un document joint au rapport d'assurance de la structure et du responsable de la mission.

Normes professionnelles • Normes d'exercice édictées par le Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables. Agréées par arrêtés ministériels, les normes professionnelles sont d'application obligatoire.

Objet considéré • Terme utilisé dans la norme applicable aux missions d'assurance portant sur des informations autres que des comptes complets historiques (attestations particulières). Elément à mesurer ou à évaluer et faisant l'objet de l'information attestée par la structure et le responsable de la mission dans le cadre de leur mission.

Observation physique • Technique de contrôle consistant à vérifier l'existence et l'état d'un actif ou la façon dont une procédure est exécutée.

Opinion • A l'issue d'une mission d'assurance, conclusion écrite et explicite de la structure et du responsable de la mission.

Personnel technique • Responsables de mission et collaborateurs affectés aux missions.

Petites structures • Structures qui présentent les caractéristiques suivantes : leurs clients sont pour la plupart des petites et moyennes entités (PME), elles recourent à des ressources externes pour remédier aux ressources techniques internes limitées et emploient un nombre limité de personnel technique.

Planification de la mission • Organisation de la mission qui consiste, en lien avec la lettre de mission, à définir la nature et l'étendue des travaux à réaliser, l'équipe dédiée et le calendrier. Elle se concrétise par l'élaboration d'un programme de travail.

Prévisions • Informations financières prévisionnelles élaborées sur la base d'hypothèses relatives à des événements futurs escomptés par la direction et en fonction des actions que celle-ci envisage de prendre à la date de

préparation de ces informations (hypothèses ou estimations les plus plausibles).

Procédés (ou procédures) analytiques • Techniques de contrôle qui consistent à apprécier des informations financières à partir :

- de leur corrélation avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires ;
- de l'analyse des variations significatives ou inattendues.

Ils visent essentiellement à identifier les incohérences contenues dans les comptes.

Professionnel de l'expertise comptable • voir « Responsable de la mission ».

Programme de travail • Document définissant la nature, le calendrier et l'étendue des travaux résultant de la planification de la mission et exposant les choix retenus. Il sert d'instructions aux membres de l'équipe participant à la mission et de moyen de contrôle de l'exécution des travaux.

Projections • Informations financières prévisionnelles basées sur des hypothèses théoriques relatives à des événements futurs et à des actions de la direction qui peuvent se produire ou non. Ces projections illustrent les conséquences possibles, à la date à laquelle elles sont élaborées, des événements et des actions s'ils se produisaient (scénario « ce qui arrive si »).

Réexécution • Technique visant à recalculer, à refaire la mesure, à mettre en œuvre à nouveau un contrôle ou une procédure.

Référentiel comptable • Ensemble des dispositions légales et réglementaires concernant les règles et principes comptables applicables à l'établissement des comptes.

Réseau • Ensemble constitué de deux ou plusieurs structures pouvant avoir une implantation locale, nationale ou internationale et dont les membres ont un intérêt économique commun.

Relation d'affaires • Exercice par la structure d'exercice professionnel et par son responsable d'une mission confiée par un client. Cette relation naît lors de l'engagement des contacts préalables à la signature de la lettre de mission.

Responsable de la mission • Expert-comptable ou un salarié autorisé à exercer au titre des articles 83 ter ou 83 quater de l'ordonnance de 1945, ou toute autre personne, responsable de la réalisation de la mission. Pour les missions réalisées dans le cadre de l'article 2 ou de l'alinéa 4 de l'article 22 de l'ordonnance précitée, le responsable de la mission est un expert-comptable ou un salarié autorisé à exercer au titre des articles 83 ter ou 83 quater de ladite ordonnance, qui est le garant de sa réalisation et du rapport émis au nom de la structure d'exercice professionnel.

Revue analytique • voir « Procédés analytiques ».

Revue de dossier • Examen d'un dossier pour s'assurer que les travaux ont été effectués conformément aux normes professionnelles, aux obligations légales et réglementaires applicables, aux dispositions de la lettre de mission ainsi qu'aux règles et procédures internes relatives à la qualité des travaux.

Revue indépendante de la mission • Processus mis en place au sein de la structure destiné à donner une évaluation objective des jugements importants retenus par l'équipe affectée à la mission et des conclusions qui en découlent pour la formulation de l'opinion.

Seuil de signification • Montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés.

Situations intermédiaires • voir « Comptes intermédiaires ».

Soupçon • Aboutissement d'une démarche intellectuelle portant sur des anomalies constatées, basée sur des éléments objectifs de connaissance du client, et sur des éléments subjectifs relatifs à l'activité du client et aux opérations qu'il effectue.

Structure (ou Structure d'exercice professionnel) • Entité correspondant à un expert-comptable exerçant à titre individuel, une société d'expertise comptable, une association de gestion et de comptabilité ou une autre entité formée d'experts-comptables.

Supervision • Processus mis en place au sein de la structure destiné à s'assurer du bon déroulement des missions. La supervision relève de l'organisation et du suivi de la mission contrairement à la revue de dossiers qui revêt un caractère plus technique.

Surveillance du système de maîtrise de la qualité • Processus destiné à s'assurer que les règles et procédures de la structure sont pertinentes, adéquates, et qu'elles fonctionnent efficacement.

Techniques (ou diligences) d'audit • Techniques de contrôle mises en œuvre par le responsable de la mission pour atteindre les objectifs d'une mission d'assurance de niveau raisonnable lui permettant de collecter des éléments à caractère probant, suffisants et appropriés, pour fonder son opinion. Outre les demandes d'information, ces travaux peuvent comprendre l'observation physique, les confirmations externes, le contrôle arithmétique, la réexécution et les procédés analytiques.

Techniques (ou diligences) d'examen limité • Techniques de contrôle mises en œuvre par le responsable de la mission pour atteindre les objectifs d'une mission d'assurance de niveau modéré. Ces travaux consistent essentiellement à effectuer des entretiens avec la direction de l'entité et à mettre en œuvre des procédés analytiques.

Vraisemblance • Caractère raisonnable d'une information comptable ou non comptable contenue dans les comptes. Le caractère raisonnable s'apprécie notamment au regard des informations recueillies lors de la phase de prise de connaissance de l'entité et par rapport à des critères habituels.

ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES

19 rue Cognacq-Jay
75341 Paris cedex 07
Tél. +33 (0)1 44 15 60 00
Fax +33 (0)1 44 15 90 05
www.experts-comptables.fr