

2024

Référentiel normatif

de l'Ordre des
experts-comptables

RÉFÉRENCES D'EXPERT

COLLECTION PRATIQUE PROFESSIONNELLE

RÉFÉRENTIEL NORMATIF DE L'ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES

Juillet 2024



SOMMAIRE	Pages
PRÉFACE.....	5
NORMES PROFESSIONNELLES	9
NORMES PROFESSIONNELLES D'APPLICATION GÉNÉRALE	11
CADRE DE RÉFÉRENCE.....	13
NORME PROFESSIONNELLE DE MANAGEMENT DE LA QUALITÉ - NPMQ	23
NORME PROFESSIONNELLE RELATIVE AUX OBLIGATIONS DE LA PROFESSION D'EXPERTISE COMPTABLE EN MATIÈRE DE LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DES CAPITAUX ET LE FINANCEMENT DU TERRORISME	45
NORMES PROFESSIONNELLES SPÉCIFIQUES AUX MISSIONS.....	85
NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION DE PRÉSENTATION DES COMPTES (NP 2300)	87
NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION D'EXAMEN LIMITÉ DES COMPTES (NP 2400).....	105
NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION D'AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS DANS UNE PETITE ENTITÉ (NP 2910)	127
NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE AUX MISSIONS D'ASSURANCE SUR DES INFORMATIONS AUTRES QUE DES COMPTES COMPLETS HISTORIQUES (ATTESTATIONS PARTICULIÈRES) (NP 3100)	179
NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION D'EXAMEN D'INFORMATIONS FINANCIÈRES PRÉVISIONNELLES (NP 3400).....	213
NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION D'EXAMEN D'INFORMATIONS SUR LA BASE DE PROCÉDURES CONVENUES (NP 4400).....	233
NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION DE COMPILATION DES COMPTES (NP 4410).....	247
NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION D'AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS	261
NORME PROFESSIONNELLE SPÉCIFIQUE AUX ACTIVITÉS	263
NORME PROFESSIONNELLE RELATIVE AUX ACTIVITÉS COMMERCIALES ET AUX ACTES D'INTERMÉDIAIRE.....	264
GLOSSAIRE DES TERMES ET EXPRESSIONS UTILISÉS	269

PRÉFACE

Introduction

Le Conseil national de l'Ordre des experts-comptables (ci-après « CNOEC ») met régulièrement à jour son cadre de référence qui s'applique à l'ensemble des missions et activités réalisées par les structures d'exercice professionnel d'expertise comptable¹.

Référentiel normatif	Agréé(e) le	Date d'application
Cadre de référence	10 juin 2022 (JO du 30) qui annule et remplace l'agrément du 13 avril 2022	1 ^{er} juillet 2022
Norme professionnelle de management de la qualité NPMQ	30 mai 2024 (JORF n°0169 du 17 juillet 2024) annule et remplace l'agrément du 1 ^{er} septembre 2016	01 janvier 2025
Norme professionnelle relative aux obligations de la profession d'expertise comptable en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (NPLAB)	7 décembre 2020 (JO du 13) qui annule et remplace l'agrément du 17 juillet 2019	14 décembre 2020
Mission de présentation des comptes	1 ^{er} 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	1 ^{er} janvier 2012
Mission d'audit d'états financiers ²	11 avril 2019 qui annule et remplace l'agrément du 20 septembre 2011	1 ^{er} juillet 2019
Mission d'audit d'états financiers dans une PE	13 mars 2017	1 ^{er} juillet 2017
Mission d'assurance sur des informations autres que des comptes complets historiques (Attestations particulières)	13 avril 2022 (JO du 24) qui annule et remplace la norme NP 3100 agréée 1 ^{er} septembre 2016	1 ^{er} juillet 2022

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 CNOEC à l'adresse Internet www.experts-comptables.fr/Mon_exercice_professionnel/Normes_professionnelles/Normes_en_vigueur/Normes_spécifiques_aux_missions/La_mission_d'audit_d'états_financiers

Mission d'examen d'informations financières prévisionnelles	20 septembre 2011	1 ^{er} juillet 2012
Mission d'examen d'informations sur la base de procédures convenues	20 juin 2011	1 ^{er} janvier 2012
Mission de compilation des comptes	20 juin 2011	1 ^{er} janvier 2012
Norme professionnelle relative aux activités commerciales et aux actes d'intermédiaire	12 mars 2021 (JO du 2 mai)	3 mai 2021
Glossaire des termes et expressions utilisés	30 mai 2024 (JORF n°0169 du 17 juillet 2024) qui annule celui du 7 décembre 2020 (JO du 13)	01 janvier 2025

Contexte et hiérarchie des textes

L'ordonnance 45-2138 du 19 septembre 1945 définit les règles de notre profession.

Dans ce cadre, le Conseil national 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 IAASB³ de l'IFAC⁴. 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 et activités par un professionnel raisonnablement diligent. À cet effet, elles posent un ensemble de règles professionnelles propres à garantir le bon exercice des missions et activités.

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

³ IAASB : International Auditing and Assurance Standards Board

⁴ IFAC : International Federation of Accountants

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 ou activité. 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 (paragraphe 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 CNOEC au travers notamment de guides, de supports de formation ou d'instruments techniques.

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 MANAGEMENT DE LA QUALITÉ - NPMQ.....	23
NORME PROFESSIONNELLE RELATIVE AUX OBLIGATIONS DE LA PROFESSION D'EXPERTISE COMPTABLE EN MATIÈRE DE LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DES CAPITAUX ET LE FINANCEMENT DU TERRORISME	45

CADRE DE RÉFÉRENCE

Cadre agréé par arrêté ministériel du 10 juin 2022 (JO du 30) qui annule et remplace l'agrément du 13 avril 2022.

Applicable à compter du 1^{er} juillet 2022.

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 et activités réalisées par les structures d'exercice professionnel de l'expertise comptable ainsi que les normes professionnelles applicables à ces missions et activités.

La structure d'exercice professionnel et le responsable de la mission se doivent de respecter pour toutes les missions et activités entrant dans leur champ de compétence les principes de comportement définis par le Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable, la norme de management de la qualité des missions, la norme professionnelle relative aux obligations de la profession d'expertise comptable en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme ainsi que les dispositions des normes professionnelles spécifiques applicables à chaque mission et activité.

Les normes professionnelles distinguent les principes fondamentaux à mettre en œuvre et les modalités d'application (paragraphe 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.

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 et activités.

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 financiers⁵.

Le management de la qualité

La norme professionnelle de management de la qualité traite des responsabilités d'une structure d'exercice professionnel concernant sa maîtrise de la qualité. Elle adopte une approche fondée sur les risques.

Le système de management de la qualité doit permettre à la structure de s'assurer :

- qu'elle-même, son personnel technique et ses intervenants externes sur les missions et activités, se conforment aux obligations légales et réglementaires ainsi qu'aux exigences des normes professionnelles ;
- que les rapports, lorsqu'ils sont prévus par un texte légal ou réglementaire ou une norme professionnelle, sont appropriés.

L'atteinte de ces objectifs implique l'exercice du jugement professionnel et de l'esprit critique (Réf. Par. A2).

⁵ Ces normes internationales sont consultables et téléchargeables sur le site du CNOEC à l'adresse Internet www.experts-comptables.fr/Mon_exercice_professionnel/Normes_professionnelles/Normes_en_vigueur/Normes_spécifiques_aux_missions/La_mission_d'audit_d'états_financiers

Un système de management de la qualité est constitué :

- de règles définies par la structure pour atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 2 ;
- de procédures écrites qui précisent leurs modalités de mise en œuvre ;
- d'un dispositif de surveillance.

Dans son approche fondée sur les risques, la structure définit son système de management de la qualité en tenant compte de ses caractéristiques propres et des missions et activités réalisées. Le degré de complexité et la formalisation du système sont adaptés en conséquence.

La structure demeure responsable de son système de management de la qualité, même si elle est tenue de respecter les exigences d'un réseau (voir §46 - 49 « Exigences spécifiques en cas d'appartenance à un réseau »).

La norme professionnelle relative aux obligations de la profession d'expertise comptable en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme

Cette norme a pour objet de définir et d'expliquer les principes relatifs à la mise en œuvre des dispositions en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, concernant :

- l'organisation de la structure d'exercice professionnel ;
- l'identification et l'évaluation des risques ;
- les obligations de vigilance à l'entrée en relation d'affaires ;
- les obligations de vigilance au cours de la relation d'affaires ;
- les obligations de déclaration à TRACFIN ;
- l'autorité de contrôle ;
- les sanctions.

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.

■ 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 : procédés⁶ 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 français⁷.

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

⁶ Intitulés « Procédures analytiques » dans la norme d'examen limité (NP 2400).

⁷ Ces normes internationales sont consultables et téléchargeables sur le site du CNOEC à l'adresse Internet www.experts-comptables.fr/Mon_exercice_professionnel/Normes_professionnelles/Normes_en_vigueur/Normes_spécifiques_aux_missions/La_mission_d'audit_d'états_financiers

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 professionnelle relative aux obligations de la profession d'expertise comptable en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme et la norme professionnelle de management 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.

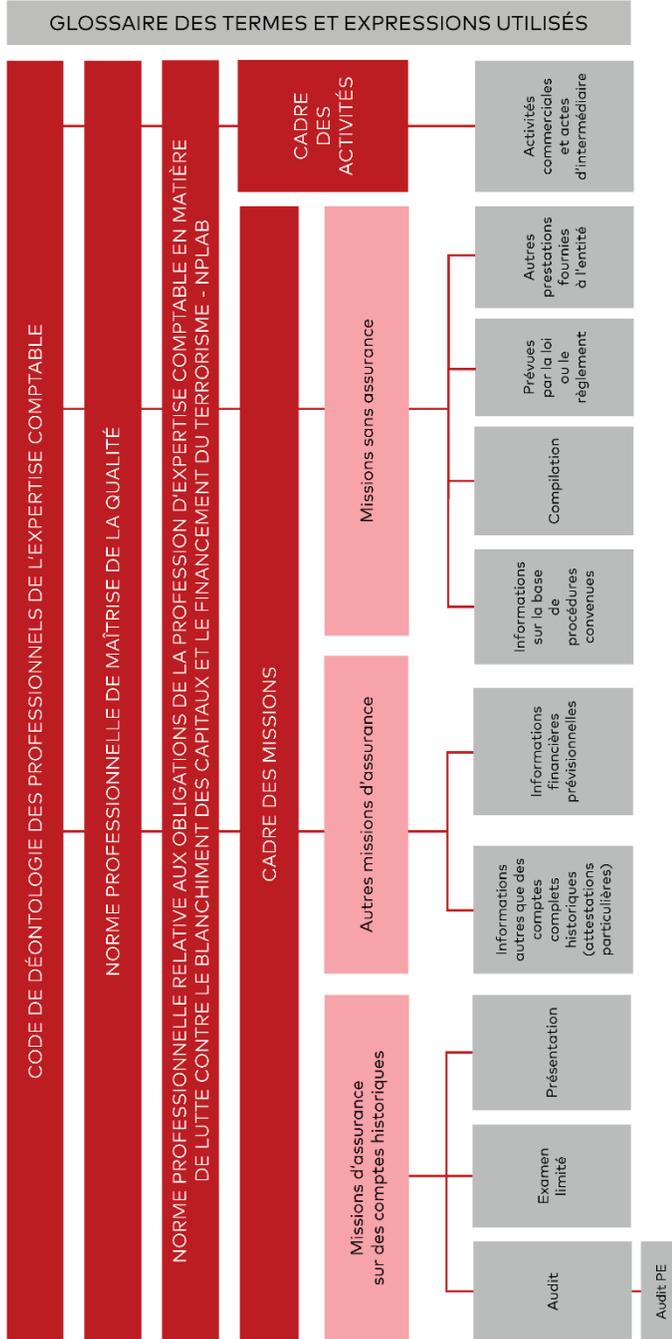
Cadre des activités

Norme relative aux activités commerciales et aux actes d'intermédiaire

La norme a pour objet de définir les conditions et les limites à l'exercice d'activités commerciales et à la réalisation d'actes d'intermédiaire.

Schéma du cadre de référence

SCHÉMA GÉNÉRAL DU CADRE DE RÉFÉRENCE



NORME PROFESSIONNELLE DE MANAGEMENT DE LA QUALITÉ - NPMQ

- Norme agréée par arrêté ministériel du 30 mai 2024 (publié le 17 juillet 2024) qui abroge l'annexe 3 de l'arrêté du 1^{er} septembre 2016
- Applicable à compter du 1^{er} janvier 2025.

SOMMAIRE

Paragraphes

INTRODUCTION

OBJECTIFS 1-5

CHAMP D'APPLICATION 6-8

DÉFINITIONS 9

EXIGENCES REQUISES

Respect des exigences requises 10

Système de management de la qualité 11

Évaluation des risques auxquels la structure est exposée 12

Responsabilité de l'équipe dirigeante concernant la qualité au sein de la structure ... 13-14

Règles de déontologie 15-17

Acceptation et maintien de relations clients, des missions et activités 18-20

Ressources 21-25

Réalisation des missions et activités 26-31

Surveillance du système de management de la qualité 32-42

Informations et communications 43

Documentation du système de management de la qualité 44

Évaluation du système de management de la qualité 45

Exigences spécifiques en cas d'appartenance à un réseau 46-49

MODALITÉS D'APPLICATION

Objectifs A2

Système de management de la qualité A11

Évaluation des risques auxquels la structure est exposée A12

Responsabilité de l'équipe dirigeante concernant la qualité au sein de la structure A13-A14

Règles de déontologie A15-A17

Acceptation et maintien de relations clients, des missions et des activités A18-A19

Ressources A22-A25

Réalisation des missions et des activités A26-A31

Surveillance du système de management de la qualité A32-A42

Documentation du système de management de la qualité A44

INTRODUCTION

Cette norme fait partie intégrante du référentiel normatif de l'Ordre des experts-comptables. Sa lecture doit être complétée par celle du Code de déontologie, du cadre de référence des missions et activités et du glossaire des termes et expressions utilisés dans le référentiel normatif.

OBJECTIFS

1.- Cette norme traite des responsabilités d'une structure d'exercice professionnel concernant sa maîtrise de la qualité : concevoir et mettre en œuvre un système de management de la qualité. Elle adopte une approche fondée sur les risques.

2.- Ce système de management de la qualité doit permettre à la structure de s'assurer :

- qu'elle-même, son personnel technique et ses intervenants externes sur les missions et activités, se conforment aux obligations légales et réglementaires ainsi qu'aux exigences des normes professionnelles ;
- que les rapports, lorsqu'ils sont prévus par un texte légal ou réglementaire ou une norme professionnelle, sont appropriés.

L'atteinte de ces objectifs implique l'exercice du jugement professionnel et de l'esprit critique (Réf. Par. A2).

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

- de règles définies par la structure pour atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 2 ;
- de procédures écrites qui précisent leurs modalités de mise en œuvre ;
- d'un dispositif de surveillance.

4.- Dans son approche fondée sur les risques, la structure définit son système de management de la qualité en tenant compte de ses caractéristiques propres et des missions et activités réalisées. Le degré de complexité et la formalisation du système sont adaptés en conséquence.

5.- La structure demeure responsable de son système de management de la qualité, même si elle est tenue de respecter les exigences d'un réseau (voir §46 - 49 « Exigences spécifiques en cas d'appartenance à un réseau »).

CHAMP D'APPLICATION

6.- La présente norme s'applique à toutes les structures pour l'ensemble de leurs missions et activités telles que présentées dans le cadre de référence, sauf dispositions contraires.

7.- Cette norme contient les exigences requises (paragraphe 10 à 49) ainsi que des modalités d'application.

Les modalités d'application apportent, le cas échéant, des précisions sur les exigences requises et fournissent des explications sur la manière de les mettre en œuvre. En particulier, elles peuvent :

- expliciter les exigences et leurs objectifs ;
- fournir des exemples pratiques.

Les modalités d'application ne constituent pas des obligations, mais facilitent une application pertinente des exigences requises.

8.- Les règles et procédures sont adaptées à la taille et au fonctionnement de la structure, aux missions et activités, ainsi qu'à son éventuelle appartenance à un réseau.

DÉFINITIONS

9.- 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

10.- 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.

Système de management de la qualité

11.- La structure met en place et assure le maintien ainsi que l'amélioration continue d'un système de management de la qualité qui comprend des règles et procédures couvrant chacun des domaines suivants (Réf. Par. A11) :

- évaluation des risques auxquels la structure est exposée en matière de qualité ;
- responsabilité de l'équipe dirigeante concernant la qualité au sein de la structure ;
- règles de déontologie ;
- acceptation et maintien de relations clients, des missions et activités ;
- ressources ;

- réalisation des missions et activités ;
- surveillance du système de management de la qualité ;
- informations et communications.
 - **Évaluation des risques auxquels la structure est exposée en matière de qualité**

12.- En matière de qualité, la structure (Réf. Par. A12) :

- identifie et évalue ses risques,
- définit ses objectifs en conséquence,
- conçoit et met en œuvre les réponses appropriées,
- met à jour le système de management de la qualité en fonction des évolutions touchant la structure ou ses missions et activités.
 - **Responsabilité de l'équipe dirigeante concernant la qualité au sein de la structure**

13.- L'équipe dirigeante promeut une culture interne fondée sur la qualité en tant qu'élément essentiel de la réalisation des missions et des activités.

Elle assume la responsabilité du système de management de la qualité et mobilise les ressources et moyens nécessaires (Réf. Par. A13).

14.- L'équipe dirigeante s'assure que la (ou les) personne(s) à qui elle a confié le management du système de la qualité possède(nt) l'expérience et les compétences appropriées ainsi que l'autorité nécessaire (Réf. Par. A14).

- **Règles de déontologie**

15.- La structure s'assure que son personnel technique et ses intervenants externes se conforment aux dispositions du Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable. Pour ce faire, les modalités sont précisées dans la documentation interne de la structure (Réf. Par. A15).

Indépendance

16.- La structure, son personnel technique ainsi que, le cas échéant, toute personne externe intervenant sur la mission ou sur l'activité conservent leur indépendance en toute circonstance.

Elle identifie et évalue les situations et les relations qui créent des risques pour l'indépendance. Elle prend des mesures appropriées pour éliminer ces risques ou les ramener à un niveau acceptable par la mise en place de

mesures de sauvegarde. Lorsque cela est jugé nécessaire, elle met fin à la mission ou à l'activité.

La structure communique dans sa documentation interne les règles d'indépendance à son personnel technique et, le cas échéant, aux autres personnes qui y sont soumises. Dans ce cadre, la documentation prévoit que (Réf. Par. A16) :

- le personnel technique et les intervenants externes signalent à la structure les manquements aux règles d'indépendance, afin de lui permettre de prendre les mesures appropriées pour y remédier ;
- la structure communique ces manquements au responsable de la mission et aux autres intervenants concernés afin de prendre les mesures appropriées pour y remédier.

17.- La structure obtient périodiquement de tout son personnel technique une confirmation écrite du respect des règles internes liées à l'indépendance (Réf. Par. A17).

■ **Acceptation et maintien de relations clients, des missions et activités**

18.- La structure définit des règles, rédige et applique des procédures qui lui permettent d'accepter ou de maintenir les missions et activités si :

- elle peut se conformer aux obligations légales et réglementaires applicables ainsi qu'aux exigences des normes professionnelles ;
- compte tenu des informations dont elle a connaissance, elle ne conclut pas à un manque d'intégrité du client (Réf. Par. A18-1) ;
- elle a la compétence, le temps et les ressources nécessaires pour réaliser la mission ou l'activité (Réf. Par. A18-2).

19.- Ces règles et procédures prévoient les dispositions suivantes (Réf. Par. A19) :

- la structure obtient les informations qu'elle estime nécessaires pour accepter ou se maintenir sur une mission ou une activité ;
- si elle identifie un conflit d'intérêts potentiel lié à l'acceptation ou au maintien d'une mission ou d'une activité, elle en tire les conséquences appropriées, conformément au Code de déontologie ;
- si des difficultés ont été identifiées et que la structure décide toutefois d'accepter ou de maintenir la mission ou l'activité, elle documente la manière dont ces difficultés ont été traitées.

20.- La structure définit des règles, rédige et applique des procédures qui traitent du maintien des missions dans les situations où elle a connaissance d'informations a posteriori qui l'auraient conduite à refuser la mission si elle en avait eu connaissance plus tôt.

Ces règles et procédures prennent en compte :

- les obligations légales et professionnelles qui s'imposent dans cette situation ;
- la possibilité de mettre fin éventuellement à la relation client.

■ **Ressources**

21.- La structure définit des règles, rédige et applique des procédures concernant les ressources :

- humaines,
- technologiques,
- méthodologiques et documentaires.

Ces ressources peuvent être internes ou externes.

Ressources humaines

22.- La structure définit des règles, rédige et applique des procédures destinées à s'assurer (Réf. Par. A22-1, A22-2, A22-3 et A22-4) :

- qu'elle dispose d'un personnel technique interne ou externe ayant les compétences, le temps et les moyens nécessaires pour réaliser ses missions et activités ;
- que ses membres acquièrent et maintiennent les compétences appropriées pour remplir leurs fonctions.

23.- La structure désigne, pour chaque mission, un responsable de mission, dont les responsabilités sont clairement définies et lui sont communiquées. Elle s'assure qu'il possède la compétence, le temps, les moyens, l'autorité nécessaires et la capacité d'exercer son jugement professionnel.

Ressources technologiques

24.- La structure dispose des ressources technologiques appropriées et s'assure périodiquement de leur efficacité pour réaliser ses missions et activités (Réf. Par. A24).

Ressources méthodologiques et documentaires

25.- La structure dispose des ressources méthodologiques et documentaires pertinentes pour réaliser ses missions et activités (Réf. Par. A25).

■ **Réalisation des missions et activités**

26.- Les règles et procédures internes de la structure portent notamment sur (Réf. Par. A26) :

- les responsabilités des différents membres de l'équipe participant à la mission ou activité ;
- la documentation des missions ;
- les consultations, le cas échéant ;
- la supervision des missions et la revue des dossiers ;
- les revues indépendantes, le cas échéant.

Pour l'application des règles et procédures internes, les membres de l'équipe exercent leur jugement professionnel et leur esprit critique.

Responsabilité des différents membres de l'équipe participant à la mission ou activité

27.- Pour toutes les missions réalisées dans le cadre de l'article 2 ou de l'alinéa 4 de l'article 22 de l'Ordonnance du 19 septembre 1945, 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. Il est le garant de la réalisation de la mission et du rapport émis au nom de la structure d'exercice professionnel.

Pour les autres missions et activités, la structure désigne un responsable de la mission qui n'est pas obligatoirement un expert-comptable ou un salarié autorisé à exercer.

Documentation des missions

28.- La structure définit des règles, rédige et applique des procédures :

- relatives à l'établissement des dossiers de travail (Réf. Par. A28-1) ;
- destinées à assurer la confidentialité, l'intégrité et l'accessibilité de la documentation des missions (Réf. Par. A28-2) ;
- portant sur la conservation de la documentation des missions pendant une durée appropriée pour répondre à ses besoins ou aux obligations prescrites par les textes légaux et réglementaires (Réf. Par. A28-3).

Consultations

29.- Le responsable de la mission recourt à une consultation, quand il l'estime nécessaire. Celle-ci contribue à renforcer la qualité des travaux et à améliorer l'exercice du jugement professionnel. Elle implique notamment des entretiens avec des personnes, internes ou externes, qui possèdent une expertise appropriée (Réf. Par. A29).

(a) La structure s'assure en particulier :

- qu'elle a accès à des compétences spécifiques pour d'éventuelles consultations ;
- que la nature et l'étendue des consultations et les conclusions qui en résultent sont consignées dans la documentation de la mission.

Les conclusions résultant des consultations sont prises en considération par l'équipe affectée à la mission.

Supervision des missions et revue des dossiers

30.- La supervision des missions résulte du processus mis en place au sein de la structure destiné à s'assurer de leur bon déroulement. La supervision porte sur l'organisation et le suivi de la mission. La supervision relève de la responsabilité du responsable de la mission (Réf. Par. A30-1 et A30-2).

La revue des dossiers revêt un caractère technique. Elle consiste à examiner un dossier pour s'assurer que les travaux ont été effectués conformément aux obligations légales et réglementaires applicables ainsi qu'aux exigences des normes professionnelles. La revue de dossier est réalisée par une personne ayant la compétence appropriée (Réf. Par. A30-3).

Revue indépendante des missions

31.- La revue indépendante de la mission est un processus, qui peut être 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 (Réf. Par. A31).

La structure définit, le cas échéant, le champ d'application des missions pour lesquelles elle souhaite mettre en place une revue indépendante.

La structure définit des règles, rédige et applique des procédures de mise en œuvre de cette revue indépendante.

La revue indépendante est réalisée par une personne interne ou externe qualifiée.

■ Surveillance du système de management de la qualité

32.- La structure définit et met en œuvre un processus de surveillance destiné à s'assurer que les règles et procédures internes sont pertinentes, adéquates, et qu'elles fonctionnent efficacement.

33.- La surveillance du système de management de la qualité repose sur :

- une surveillance périodique organisée par la structure ;
- une surveillance continue par le biais notamment des constatations des collaborateurs, clients et parties prenantes ;
- une surveillance périodique assurée par les instances ordinales lors des contrôles de qualité.

Elle favorise l'amélioration continue du système de management de la qualité (Réf. Par. A33).

34.- Le processus de surveillance comporte les étapes suivantes :

- conception du processus de surveillance ;
- gestion des non-conformités du système de management de la qualité ;
- mise en œuvre de mesures correctives ;
- communication des mesures correctives.

Conception du processus de surveillance

35. La structure définit des règles, rédige et applique des procédures pour le suivi et l'évaluation du système de management de la qualité (Réf. Par. A35).

Le processus organise notamment l'identification et la remontée des incidents concernant les non-conformités relatives aux exigences légales ou réglementaires, ou aux normes professionnelles. Il définit par exemple la nature, le calendrier et l'étendue de la surveillance périodique.

36.- La structure gère de manière pertinente les réclamations et constatations faisant état du non-respect, dans les travaux réalisés, des obligations légales et réglementaires ainsi que des exigences des normes professionnelles (Réf. Par. A36).

37.- La responsabilité de la surveillance est confiée à une ou plusieurs personnes ayant l'expérience et l'autorité appropriées au sein de la structure pour assumer cette responsabilité.

(b) La structure peut avoir recours aux services d'une personne ou d'un organisme externe qualifié pour effectuer la surveillance du système

de management de la qualité.

38.- La surveillance du système de management de la qualité peut être mise en œuvre par la personne responsable de la conception, de la mise en place des règles et procédures.

Dans les petites structures, la surveillance du système de management de la qualité peut également être réalisée par des personnes impliquées dans la réalisation des missions contrôlées.

La formalisation de la surveillance est adaptée aux spécificités de la structure.

Gestion des non-conformités du système de management de la qualité

39.- La structure évalue l'incidence des non-conformités relevées dans le cadre du processus de surveillance.

Elle évalue si ces non-conformités remettent en cause la pertinence du système de management de la qualité au regard (Réf. Par. A39) :

- du respect des obligations légales et réglementaires ainsi que des exigences des normes professionnelles ;
- du caractère approprié des rapports émis, lorsqu'ils sont prévus par une norme ou un texte légal ou réglementaire.

Mise en œuvre de mesures correctives

40. En réponse aux non-conformités relevées, la structure conçoit et met en œuvre des mesures correctives fondées sur l'analyse de leur cause.

Si ces non-conformités sont systémiques, répétitives ou d'une importance élevée, la structure engage des mesures correctives immédiates.

41. Le responsable du suivi des mesures correctives :

- apprécie leur caractère approprié pour traiter les non-conformités relevées et leur cause ;
- vérifie si ces mesures ont été mises en œuvre ;
- apprécie leur efficacité.

Si les mesures correctives n'ont pas été efficaces, il s'assure qu'elles font l'objet de modifications pertinentes.

Communication des mesures correctives

42.- Une communication relative aux mesures correctives est faite, en temps opportun, auprès de l'équipe dirigeante de la structure, des responsables de missions et des autres personnes concernées (Réf. Par. A42).

■ Informations et communications

43. La structure peut communiquer des informations sur son système de management de la qualité à des parties externes :

- lorsque des textes légaux ou réglementaires ou des normes professionnelles l'exigent ;
- en cas de contrôle des instances ordinales ;
- en cas d'appartenance à un réseau ou à une association technique.

Documentation du système de management de la qualité

44.- La structure conserve les informations justifiant le bon fonctionnement de son système de management de la qualité pendant une période adaptée à son organisation (Réf. Par. A44-1 et A44-2).

Évaluation du système de management de la qualité

45.- La structure évalue périodiquement le système de management de la qualité et prend des mesures appropriées le cas échéant.

Elle favorise des moyens permettant de remonter les suggestions d'amélioration.

Exigences spécifiques en cas d'appartenance à un réseau

■ Utilisation du système de management de la qualité du réseau

46. Lorsque la structure appartient à un réseau, elle s'informe :

- des exigences définies par le réseau quant au système de management de la qualité de la structure ;
- des moyens fournis par le réseau qu'elle choisit d'utiliser dans la conception, la mise en œuvre ou le fonctionnement de son propre système de management de la qualité.

(c) 47. La structure demeure responsable de son propre système de management de la qualité.

(d) Lorsqu'elle utilise tout ou partie du système de management de la qualité du réseau, elle s'assure que les parties utilisées répondent aux exigences de la présente norme.

- **Utilisation du processus de surveillance du réseau**

48.- Lorsque la surveillance de son système de management de la qualité est réalisée par le réseau, la structure s'assure que cette surveillance répond aux exigences de la présente norme.

- **Information du réseau à la structure**

49.- La structure obtient périodiquement de son réseau des informations sur les résultats des processus de surveillance réalisés par celui-ci.

La structure examine l'incidence de ces informations sur son propre système de management de la qualité.

Ces résultats sont communiqués aux personnes appropriées.

Modalités d'application

Objectifs

A2.- En l'absence de norme spécifique ou d'un texte légal ou réglementaire le prévoyant, la forme du rapport n'est pas obligatoirement écrite. Elle est laissée au jugement professionnel du responsable de la mission. Cependant, il lui est recommandé de rédiger ses conclusions, constatations et suggestions dès lors qu'il entend en établir la preuve (Réf. Par. 2).

Système de management de la qualité

A11. 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.

Les différents processus de la structure interagissent entre eux, ce qui suppose une certaine latitude dans la définition des procédures pour assurer une cohérence de l'ensemble.

L'encouragement du personnel technique à donner son avis ou à faire part de ses préoccupations sur des problématiques de management de la qualité permet d'améliorer l'efficacité de la démarche (Réf. Par. 11) .

■ Évaluation des risques auxquels la structure est exposée en matière de qualité

A12.- La structure identifie et évalue ses risques en matière de qualité en tenant compte de ses caractéristiques propres et des missions et activités réalisées.

Elle prend en considération notamment :

- la complexité de son organisation,
- sa stratégie,
- l'organisation de sa gouvernance,
- ses processus opérationnels,
- ses ressources, internes ou externes,
- les types de missions et activités réalisées et les rapports émis,
- les types d'entités pour lesquelles elle réalise des missions et activités,
- en cas d'appartenance à un réseau, la nature et l'étendue des exigences et services du réseau.

Elle en évalue les conséquences au regard de l'atteinte des objectifs en matière de qualité (Réf. Par. 12).

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

A13.- Les membres de l'équipe dirigeante impulsent une culture de qualité par leur comportement et leurs actions, mais aussi par des communications claires, cohérentes et répétées à tous les échelons de la structure (Réf. Par. 13).

A14.- Le (ou les) responsable du système de management de la qualité n'est pas obligatoirement membre de l'équipe dirigeante de la structure. Il bénéficie néanmoins d'une position hiérarchique élevée de façon à lui permettre de disposer de l'autorité nécessaire et d'avoir accès aux informations utiles à l'exercice de sa mission (Réf. Par. 14).

■ Règles de déontologie

A15.- Le Code de déontologie définit les devoirs fondamentaux de la déontologie : indépendance, conscience professionnelle, compétence, discrétion, comportement professionnel (Réf. Par. 15).

Le respect de ces devoirs fondamentaux passe notamment par :

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

Indépendance

A16.- La structure prévoit dans sa documentation que :

- les responsables de mission lui fournissent les informations au sujet des missions ou activités qu'ils réalisent, notamment l'étendue des services rendus ;
- le personnel technique lui signale dans les meilleurs délais les situations et relations d'affaires qui créent un risque pour l'indépendance.

Les informations ainsi recueillies sont communiquées dans les meilleurs délais au personnel concerné pour que la structure et son personnel technique s'assurent que les règles d'indépendance sont respectées.

La documentation prévoit également que la structure :

- conserve et met à jour les informations relatives à son indépendance ;
- prend les mesures appropriées concernant les risques identifiés au regard de son indépendance.

(Réf. Par. 16)

A17. La confirmation écrite démontre l'importance que la structure attache à l'indépendance et permet une prise de conscience du personnel technique (Réf. Par. 17).

■ **Acceptation et maintien de relations clients, des missions et activités**

A18-1.- Pour apprécier l'intégrité du client, la structure peut notamment tenir compte, si elle en a connaissance, des facteurs suivants :

- la nature de ses activités ;
- la réputation en affaires de l'entité cliente et de ses dirigeants ;
- l'attitude des principaux responsables de l'entité cliente, 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 indices laissant penser que le client pourrait être impliqué dans des opérations de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme ;
- les motifs ayant conduit à la nomination proposée de la structure et au non-renouvellement de la mission du prédécesseur.

La connaissance du client par la structure s'approfondit généralement dans le contexte d'une relation continue (Réf. Par. 18).

A18-2.- Afin de déterminer si la structure dispose de la compétence, des ressources et de la disponibilité nécessaires pour réaliser une mission ou une activité, il convient notamment de se demander si :

- le personnel technique de la structure connaît ou a la possibilité d'acquérir la connaissance sur les secteurs d'activité, les sujets sur lesquels portent la mission ou l'activité et la réglementation applicable ;
- la structure dispose d'un nombre suffisant d'intervenants ayant la compétence et les capacités nécessaires ;
- des experts et des personnes répondant aux critères requis pour effectuer la revue indépendante de la mission sont disponibles, le cas échéant ;
- la structure est en mesure, dans les délais convenus, de réaliser la mission ou l'activité et, le cas échéant, de délivrer son rapport.

(Réf. Par. 18)

(e) A19. Les règles et procédures relatives au non maintien de la relation client peuvent prévoir :

- l'information du client de la décision prise par la structure ;
- la documentation des questions importantes, des consultations, des conclusions et le fondement de celles-ci.

(Réf. Par. 19)

■ Ressources

Ressources humaines

A22-1. Les règles et procédures relatives aux ressources humaines peuvent couvrir les aspects suivants :

- le recrutement ;

- l'évaluation périodique des membres de l'équipe ;
- la compétence ;
- l'évolution professionnelle ;
- la rémunération ;
- les capacités et la disponibilité pour réaliser les missions ;
- l'estimation des besoins.

(Réf. Par. 22)

A22-2. Afin d'affecter le personnel technique aux missions et de déterminer le niveau de supervision requis, la structure peut notamment prendre en compte les critères suivants :

- connaissance des secteurs dans lesquels le client exerce son activité ;
- compréhension de la mission, des normes professionnelles et des obligations légales et réglementaires applicables ;
- expérience de missions similaires ;
- compétences techniques appropriées ;
- capacité d'exercer un jugement professionnel.

(Réf. Par. 22)

A22-3. La compétence peut notamment s'acquérir et se développer par divers moyens tels que :

- la formation initiale et continue ;
- la pratique professionnelle ;
- l'encadrement par du personnel plus expérimenté notamment lors de la supervision et de la revue de dossiers.

(Réf. Par. 22)

A22-4. La structure peut avoir recours à du personnel externe qualifié lorsque, par exemple, ses ressources internes disponibles sont insuffisantes (Réf. Par. 22).

Ressources technologiques

A24.- Les ressources technologiques comprennent notamment les applications, l'infrastructure, les procédures et les ressources humaines qui y participent (Réf. Par. 24).

Ressources méthodologiques et documentaires

A25.- La structure favorise la qualité des travaux, par exemple, en diffusant des notes internes, des outils, de la documentation ou des guides sectoriels (Réf. Par. 25).

■ **Réalisation des missions et activités**

A26.- Les points abordés dans les procédures de la structure peuvent notamment porter sur :

- les méthodes de supervision des missions et activités ;
- la nature et l'étendue de la documentation des travaux effectués, le calendrier et la revue des dossiers ;
- les méthodes de revue des dossiers et d'émission des jugements importants ;
- la vérification du rapport à délivrer, le cas échéant.

(Réf. Par. 26)

Documentation des missions

A28-1.- la structure fixe un délai pour finaliser les dossiers de travail d'une mission dans le respect des textes légaux et réglementaires (notamment normes professionnelles) (Réf. Par. 28).

A28-2.- Pour préserver la confidentialité, l'archivage, l'intégrité et l'accessibilité de la documentation des travaux, la structure peut, par exemple, en lien avec ses prestataires de services, 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 la création de sauvegardes de la documentation à des stades appropriés de la mission.

(Réf. Par. 28)

A28-3.- La structure détermine le délai de conservation de la documentation des missions en tenant compte notamment de la nature de ses missions et des incidences sur sa responsabilité (Réf. Par. 28).

Consultations

A29.- Une structure peut faire appel pour une consultation :

- à des équipes en interne ;
- à des personnes externes ayant la compétence requise ;
- à des institutions professionnelles ou à des autorités de réglementation.

(Réf. Par. 29)

Supervision des missions et revue des dossiers

A30-1.- Supervision et revue s'exercent tout au long de la mission. Ces deux actions peuvent, en pratique, être réalisées par la même personne (Réf. Par. 30).

A30-2.- La supervision d'une mission peut consister notamment à :

- s'assurer de la compétence et des capacités des membres de l'équipe affectés à la mission ;
- apprécier si le temps qui leur est imparti est suffisant pour effectuer les travaux ;
- suivre l'avancement de la mission ;
- vérifier que les travaux sont menés conformément à la démarche définie;
- 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 ;
- s'assurer que les objectifs de la mission ont été atteints.

(Réf. Par. 30)

A30-3.- La revue de dossiers peut consister notamment à examiner si :

- les travaux ont été effectués conformément aux obligations légales et réglementaires applicables ainsi qu'aux exigences des normes professionnelles ;

- les questions importantes ont été identifiées pour faire l'objet d'un examen plus approfondi ;
- lorsque cela était nécessaire, des consultations appropriées ont été initiées, leurs conclusions ont été consignées dans la documentation et prises en considération ;
- 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.

(Réf. Par. 30)

Revue indépendante des missions

A31. En dehors des cas prévus par une disposition légale ou réglementaire, une revue indépendante peut être mise en œuvre par exemple pour certaines missions comportant des risques inhabituels et/ou dépassant certains seuils (Réf. Par. 31).

■ **Surveillance du système de management de la qualité**

A33.- La surveillance du système de management de la qualité comprend notamment la vérification périodique 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 applicables (Réf. Par. 33).

Conception du processus de surveillance

A35.- La manière dont la surveillance périodique est organisée et formalisée dépend de plusieurs facteurs, comme :

- la taille de la structure ;
- le nombre et la dispersion géographique des bureaux ;
- les résultats des contrôles antérieurs ;
- le degré de délégation accordé au personnel ;
- le degré d'autonomie accordé 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 effectuées par la structure.

(Réf. Par. 35)

A36.- Les non-conformités peuvent être constatées par :

- le personnel de la structure ;
- les clients ;
- les autres parties prenantes.

(Réf. Par. 36)

Gestion des non-conformités du système de management de la qualité

A39.- La structure peut recourir aux services d'une personne externe qualifiée ou d'une autre structure pour mener l'analyse de ces non-conformités (Réf. Par. 39).

Communication relative aux mesures correctives

A42.- L'information communiquée peut comprendre :

- une description des activités de suivi réalisées ;
- une analyse des non-conformités relevées, y compris leur répétition, gravité ou caractère systémique, ou non ;
- pour les non-conformités systémiques, répétitives ou d'une importance élevée, les mesures prises pour y remédier.

La formalisation de cette communication est adaptée à la taille de la structure (Réf. Par. 42).

Documentation du système de management de la qualité

A44-1.- La forme et le contenu de la documentation relative au fonctionnement du système de management de la qualité dépendent d'un certain nombre de facteurs comme par exemple :

- la taille de la structure et le nombre d'implantations ;
- la nature et la complexité des missions et activités de la structure et de son organisation.

Les structures peuvent consigner sur tous supports des éléments tels que les confirmations d'indépendance, l'évaluation des performances et les résultats des contrôles de procédures (Réf. Par. 44).

A44-2.- La documentation peut par exemple :

- décrire les procédures de surveillance du management de la qualité, y compris, s'il y a lieu, 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 management de la qualité ;
 - l'application effective des règles et des procédures de management de la qualité de la structure afin de s'assurer que les rapports émis lorsqu'ils sont prévus par un texte légal ou réglementaire ou une norme professionnelle, sont appropriés ;
- décrire les situations de non-conformité relevées, donner une évaluation de leur incidence et indiquer les éléments qui ont permis de déterminer si des mesures correctrices étaient nécessaires et, le cas échéant, la nature de ces mesures.

(Réf. Par. 44)

NORME PROFESSIONNELLE RELATIVE AUX OBLIGATIONS DE LA PROFESSION D'EXPERTISE COMPTABLE EN MATIERE DE LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DES CAPITAUX ET LE FINANCEMENT DU TERRORISME

NPLAB

Norme agréée par arrêté ministériel du 7 décembre 2020 (JO du 13) qui annule et remplace l'agrément du 17 juillet 2019.

Applicable à compter du 14 décembre 2020

Introduction

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

Champ d'application

1.- La structure d'exercice professionnel met en œuvre les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme définies aux sections 2 à 9 du chapitre 1er du titre VI du livre V du code monétaire et financier.

Ces obligations s'exercent dans les limites de ses missions et des normes professionnelles qui s'y appliquent. (Cf. articles L. 561-2 et suivants du code monétaire et financier - CMF - Réf. Par. A1)

2.- 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.

Autorité de la norme

3.- Cette norme s'applique à tous les experts-comptables et à toutes les structures d'exercice professionnel, quelles que soient leurs formes, pour l'ensemble de leurs missions.

L'existence d'une personne morale laisse subsister la responsabilité des personnes physiques quelles qu'elles soient. (Cf. articles L. 561-2 et L. 561-36-3 CMF- Réf. Par. A3)

4.- Cette norme définit au paragraphe 7 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 6 qui permettent de comprendre la norme ainsi que les définitions qui lui sont attachées.

5.- Cette norme a pour objet de définir et d'expliquer les principes relatifs à la mise en œuvre des dispositions en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, concernant :

- l'organisation de la structure d'exercice professionnel ;
- l'identification et l'évaluation des risques ;
- les obligations de vigilance à l'entrée en relation d'affaires ;
- les obligations de vigilance au cours de la relation d'affaires ;
- les obligations de déclaration à TRACFIN ;
- l'autorité de contrôle ;
- les sanctions.

En s'en tenant aux principes, la présente norme ne saurait reprendre l'exhaustivité du contenu des dispositions législatives et réglementaires prévues en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme. (Réf. Par. A5)

6.- Les modalités d'application données aux paragraphes A1 à A58 de la présente norme apportent, en cas de besoin, des précisions sur les exigences requises (paragraphes 1 à 60) et fournissent des explications sur la manière de les mettre en application. En particulier, elles peuvent :

- rappeler des exigences légales ou réglementaires (celles-ci sont reprises sous une écriture en italique) ;
- 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.

A l'exception des exigences légales ou réglementaires apparaissant dans une écriture en italique, 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 l'expert-comptable et sa structure d'avoir à appliquer et à respecter les exigences requises par la présente norme. (Réf. Par. A6)

Objectif

7.- La structure d'exercice professionnel :

- met en place une organisation et des procédures internes adaptées à la nature, à la complexité et au volume de ses activités, à sa taille, à son mode de fonctionnement, à son appartenance ou non à un réseau, aux fins de satisfaire aux obligations légales et réglementaires de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme ;
- s'assure qu'elle et les personnes physiques participant à la réalisation de son objet social se conforment à cette norme et aux obligations légales et réglementaires

(Cf. articles L. 561-32 CMF)

Définitions

8.- 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

Organisation de la structure d'exercice professionnel

■ Procédures internes

9.- La structure définit une organisation et des procédures internes pour lutter contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme en tenant compte de l'évaluation des risques, du volume et de la nature de ses activités.

Si la structure appartient à un groupe au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, et si l'entreprise mère a son siège social en France, l'organisation et les procédures internes sont définies au niveau du groupe. (Cf. articles L. 561-4-1, L. 561-32 et L. 561-33 CMF - Réf. Par. A9)

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

- les différents acteurs et leur rôle, leur formation et l'actualisation de leurs connaissances ;
- l'identification et l'évaluation des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme, ainsi que la politique adaptée à ces risques ;
- la mise en œuvre des mesures de vigilance lors de l'acceptation et au cours de la mission ;
- la conservation, pendant la durée légale, des pièces relatives à l'identification du client et du bénéficiaire effectif ;
- les modalités d'échange d'informations au sein des groupes et des réseaux, ou pour un même client ;
- le respect de l'obligation de déclaration 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 soupçon déposées.

(Cf. article L. 561-32 et R. 561-38 CMF - Réf. Par. A 10).

■ Responsable de la mission

11.- Le responsable de la mission assume notamment :

- l'identification et la vérification de l'identité du client et, le cas échéant, des personnes agissant pour son compte ainsi que du bénéficiaire effectif ;
- le recueil des informations relatives à l'objet et à la nature de la relation d'affaires et tout autre élément d'information pertinent ;
- la décision d'accepter ou non la mission, sauf en présence d'une personne politiquement exposée ou d'une situation visée au paragraphe 36 de cette norme (mission effectuée avec des personnes physiques ou morales domiciliées, enregistrées ou établies dans un Etat ou un territoire listé par le Groupe d'action financière ou par la Commission européenne). Dans ces deux derniers cas, la décision de nouer ou non la relation d'affaires revient à un membre de l'organe exécutif ou à toute autre personne habilitée à cet effet par l'organe exécutif de la structure ;
- l'attribution d'un niveau de risque et d'un niveau de vigilance à la relation d'affaires ;
- l'examen renforcé des opérations particulièrement complexes ou d'un montant inhabituellement élevé ou ne paraissant pas avoir de justification économique ou d'objet licite ;
- le recueil, la mise à jour et l'analyse des éléments d'information qui permettent de conserver une connaissance appropriée de la relation d'affaires, ainsi que la réévaluation du niveau de risque affecté à la mission et la décision de maintien ou non de la mission ;
- le dépôt de la déclaration de soupçon s'il est expert-comptable ;
- la réponse au droit de communication de TRACFIN s'il est expert-comptable.

(Cf. sections 2 à 5 du chapitre 1er du titre VI du livre V du CMF - Réf. Par. A11).

■ Correspondant TRACFIN

12.- La structure désigne un correspondant au plus tard lors de l'envoi de la première déclaration de soupçon, dont l'identité est alors communiquée à TRACFIN. Ensuite, tout changement concernant cette personne est porté, sans délai, à la connaissance de TRACFIN. A défaut de formalisation de cette désignation, le représentant légal est réputé assumer cette fonction. (Cf. article R. 561-24 CMF - Réf. Par. A12)

13.- Le correspondant TRACFIN est chargé de :

- répondre aux demandes de TRACFIN à l'exception de celles portant sur les déclarations de soupçon ou de celles consécutives à un droit de communication ;
- assurer la diffusion aux membres concernés du personnel de la structure des informations, avis ou recommandations de caractère général qui émanent de TRACFIN ou du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables.

(Cf. articles R. 561-24, R. 561-25 et R. 561-27 CMF - Réf. Par. A13).

■ **Responsable du contrôle interne**

14.- La structure désigne, en fonction de sa taille et de la nature de ses activités, une personne occupant une position hiérarchique élevée et possédant une expérience et une connaissance suffisante de l'exposition de la structure aux risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme pour la mise en œuvre du dispositif de lutte contre ces risques. A défaut de formalisation de cette désignation, le représentant légal est réputé assumer cette fonction. (Cf. articles L. 561-32, R. 561-38 et R. 561-38-1 CMF - Réf. Par. A14)

15.- Le responsable du contrôle interne :

- définit les procédures à mettre en œuvre en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, et en assure la surveillance de leur mise en œuvre ainsi que leur actualisation ;
- met en place un système d'identification et d'évaluation des risques, définit la politique adaptée à ce risque et en assure l'actualisation ;
- diffuse les supports et les informations relatifs à ces procédures à l'ensemble des effectifs de la structure ;
- met en place toute action de formation utile ;
- assure l'information régulière du personnel de la structure.

Aux fins de surveiller l'application des procédures et le respect des obligations en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, le responsable du contrôle interne met en place un dispositif de contrôle adapté à la taille, à la nature, à la complexité et au volume des activités de la structure d'exercice professionnel. Ce dispositif est doté de moyens humains suffisants.

Un contrôle permanent est assuré sous la coordination du responsable du contrôle interne par les responsables de mission, et le cas échéant, en fonction de la taille, de la complexité et du niveau des activités de la structure d'exercice professionnel, par des personnes dédiées à cette fonction de contrôle.

Un contrôle périodique est réalisé sous la coordination du responsable du contrôle interne par des personnes dédiées, de manière indépendante à l'égard des responsables de mission contrôlés, lorsque cela est approprié eu égard à la taille et à la nature des activités. (Cf. articles L. 561-32, R.561-38-3 et R. 561-38-8 CMF)

■ Conservation des documents

16.- La structure conserve dans ses dossiers, quel qu'en soit le support :

- pendant cinq ans à compter de la clôture de la relation d'affaires, les documents relatifs
 - à l'identité du client et, le cas échéant, des personnes agissant pour son compte ainsi que du ou des bénéficiaires effectifs ;
 - aux mesures de vigilance mises en œuvre lors des phases d'identification et de vérification de l'identité ;
- pendant cinq ans à compter de leur exécution, les documents relatifs à l'objet et à la nature de la relation d'affaires, les documents et informations relatifs aux opérations, et plus particulièrement les documents consignants les opérations particulièrement complexes ou d'un montant inhabituellement élevé ou ne paraissant pas avoir de justification économique ou d'objet licite.

Les déclarations de soupçon adressées à TRACFIN, ainsi que les réponses à son droit de communication, sont également conservées, en dehors des dossiers en raison de leur caractère confidentiel, pendant 5 ans à compter de leur envoi.

Cette documentation permet à la structure et aux experts-comptables de justifier de l'adéquation des mesures de vigilance qu'ils ont mises en œuvre pour prévenir les risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme. (Cf. articles L.561-12 CMF - Réf. Par. A16)

■ Formation et information

17.- La structure assure l'information régulière de son personnel et, dans le même but, met en place toute action de formation utile en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme. (Cf. articles L. 561-34 CMF - Réf. Par. A17)

Identification et évaluation des risques

18.- La structure définit et met en place des dispositifs d'identification et d'évaluation des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme auxquels elle est exposée, ainsi que la politique adaptée à ces risques. Ces dispositifs ont pour objectifs de mettre en œuvre les obligations de vigilance en fonction du degré d'exposition à ces risques et de définir des profils de relation d'affaires permettant d'assurer une vigilance constante.

Pour l'identification et l'évaluation de ces risques, la structure tient compte :

- des recommandations de la Commission européenne ;
- de l'analyse des risques effectuée au plan national français ;
- de l'analyse des risques de la profession d'expertise comptable (ARPEC) ;
- des dispositions de la présente norme ;
- de facteurs inhérents à ses activités et à sa clientèle ;
- de facteurs géographiques arrêtés par le ministre de l'économie.

Si la structure appartient à un groupe au sens de l'article L. 233-3 du Code de commerce, et si l'entreprise mère a son siège social en France, les dispositifs d'identification et d'évaluation de ces risques, ainsi que la politique adaptée à ces risques, sont définis au niveau du groupe.

La structure, ou le cas échéant le groupe, documente l'identification et l'évaluation de ces risques en les classifiant. Ils en assurent aussi l'actualisation. (Cf. articles L. 561-4-1 et L. 561-32 CMF - Réf. Par. A18)

19.- La classification des risques de la structure s'opère au moins selon les quatre critères suivants :

- les caractéristiques des clients ;
- l'activité des clients ;
- la localisation des clients, en prenant en compte également le territoire d'origine ou de destination des fonds ;
- les missions proposées par la structure.

(Cf. article L. 561-4-1 CMF - Réf. Par. A19 à A19.4).

20.- Pour chacun des critères, est déterminé son degré d'exposition aux risques. (Cf. article L. 561-4-1 CMF - Réf. Par. A20)

21.- Le système d'identification et d'évaluation des risques retient deux niveaux pour la vigilance applicable au cours de la relation d'affaires :

- une vigilance standard lorsque le degré d'exposition aux risques est faible ou moyen ;
- une vigilance renforcée lorsque le degré d'exposition aux risques est élevé.

22.- Le responsable de la mission attribuée au client, au moment de l'entrée en relation d'affaires, un niveau de risque sur la base de la classification des risques prédéfinie par la structure. Il peut ensuite, ou au cours de la relation d'affaires, moduler ce niveau de risque en fonction de la connaissance qu'il a du client et des opérations réalisées ou envisagées. Il en déduit ensuite le niveau de vigilance attribué au client au cours de la relation d'affaires. Ces attributions et, le cas échéant, cette modulation sont documentées. (Cf. article L. 561-32 CMF - Réf. Par. A22)

23.- Le niveau de risque et le niveau de vigilance sont réexaminés de façon à conserver une connaissance appropriée de la relation d'affaires. Ce réexamen est documenté. (Cf. articles L. 561-5-1 et R. 561-12 CMF)

Obligations de vigilance à l'entrée en relation d'affaires

■ Entrée en relation d'affaires

24.- Une relation d'affaires est nouée avant la signature de la lettre de mission, lorsque la structure engage une relation professionnelle qui est censée, au moment où le contact est établi, s'inscrire dans une certaine durée. (Cf. article L. 561-2-1 CMF)

■ Principes généraux d'identification du client, et le cas échéant, des personnes agissant pour son compte ainsi que du ou des bénéficiaires effectifs

25.- Avant la signature de la lettre de mission, le responsable de la mission procède à :

- l'identification du client, et le cas échéant, des personnes agissant pour son compte ainsi que du ou des bénéficiaires effectifs ;
- la vérification de ces éléments d'identification sur présentation de tout document écrit à caractère probant. Lorsque le risque de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme paraît faible, la vérification de ces éléments d'identification peut intervenir au plus tard

avant de commencer les travaux. (Cf. articles L. 561-5, R. 561-5-4 et R. 561-6 CMF - Réf. Par. A25)

26a.- Avant d'entrer en relation d'affaires, le responsable de la mission recueille et analyse les éléments d'information nécessaires à la connaissance de l'objet et de la nature de la relation d'affaires. Ces actions sont adaptées en fonction du niveau de vigilance attribué au client tel qu'il résulte des dispositifs d'identification et d'évaluation du risque. (Cf. articles L. 561-5-1, R. 561-12 CMF et R. 561-14-1- Réf. Par. A26a)

26b. - Le responsable de mission n'a à exécuter aucune vigilance à l'égard du client occasionnel, et le cas échéant, les personnes agissant pour son compte et ses bénéficiaires effectifs, à la double condition que :

- l'opération ponctuelle ou les opérations liées ponctuelles que la structure d'exercice professionnel prépare ou réalise ou auxquelles elle prête assistance à la préparation ou à la réalisation, n'excèdent pas 15 000 euros ;
- le responsable de mission ne soupçonne pas que cette ou ces opérations pourraient participer au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme.

(Cf. articles L. 561-5 et R. 561-10 CMF - Réf. Par. A26b).

27a.- Lorsque le responsable de la mission n'est pas en mesure de réaliser l'une des obligations prévues aux paragraphes 25 ou 26, il n'exécute aucune diligence ni aucune opération et n'établit aucune relation d'affaires. Si la lettre de mission a déjà été établie, la structure met un terme à la relation d'affaires.

Qu'une lettre de mission ait été ou non signée, l'expert-comptable peut transmettre à TRACFIN une déclaration de soupçon si les conditions d'établissement d'une telle déclaration sont réunies.

Les experts-comptables ne sont pas soumis à ces dispositions lorsqu'ils donnent des consultations juridiques, à moins que ces consultations n'aient été fournies, ou en sachant que le client les demande, à des fins de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme. (Cf. articles L. 561-3, L. 561-8 et L. 561-15 CMF)

27b.- Le responsable de la mission justifie, à demande, auprès de son autorité de contrôle la mise en œuvre des mesures de vigilance à l'entrée en relation d'affaires et leur adéquation au risque de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme présentée par la relation d'affaires. (Cf. articles R. 561-12, R.561-7 et R. 561-14-1 CMF - Réf. Par. A27b)

■ Identification et vérification de l'identité du client

28. Lorsque le client est une personne physique, présente lors de l'identification, il est recueilli ses nom et prénoms, ainsi que ses date et lieu de naissance. La vérification de son identité est effectuée en recourant à des moyens d'identification électronique prévus par le code monétaire et financier ou par la présentation d'un document officiel en cours de validité comportant sa photographie dont il est conservé une copie. (Cf. articles R. 561-5 et R. 561-5-1 CMF - Réf. Par. A28).

29. Lorsque le client est une personne morale, dont le représentant habilité est présent lors de l'identification, il est recueilli sa forme juridique, sa dénomination, son numéro d'immatriculation ainsi que l'adresse de son siège social et celle du lieu de la direction effective de l'activité, si celle-ci est différente de l'adresse du siège social. La vérification de l'identité de cette personne morale est effectuée en obtenant communication de l'original ou de la copie de tout acte ou extrait de registre officiel datant de moins de trois mois ou extrait du journal officiel. Ce document officiel permettant son identification constate sa dénomination, sa forme juridique, l'adresse de son siège social, l'identité de ses dirigeants et représentants légaux ou leurs équivalents en droit étranger, et pour les structures commerciales l'identité de ses associés indéfiniment responsables. La vérification de l'identité de la personne morale peut également être réalisée en obtenant le document directement auprès d'un greffe des tribunaux de commerce ou un document équivalent en droit étranger. (Cf. articles R. 561-5 et R. 561-5-1 CMF - Réf. Par. A29).

■ Identification et vérification des personnes agissant pour le compte du client

30.- L'identification des personnes agissant pour le compte du client et la vérification de leur identité se font dans les mêmes conditions que celles prévues au paragraphe 28. Leurs pouvoirs sont également vérifiés. (Cf. article R. 561-5-4 CMF - Réf. Par. A30).

■ Identification et vérification du ou des bénéficiaires effectifs

31a.- L'identification d'un bénéficiaire effectif nécessite de recueillir ses nom et prénoms ainsi que ses date et lieu de naissance.

Lorsque le client est une société ou une entité établie en France et immatriculée au registre du commerce et des sociétés, la vérification de l'identité du ou des bénéficiaires effectifs s'opère par la consultation du registre des bénéficiaires effectifs. Si les informations contenues dans ce registre ne le permettent pas, ou pour toute autre personne morale, la vérification des éléments d'identification est réalisée par des mesures adaptées au risque de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme présenté par la relation d'affaires.

La structure d'exercice professionnel justifie, à demande, auprès de son autorité de contrôle :

- la mise en œuvre des mesures d'identification et de vérification de l'identité du ou des bénéficiaires effectifs ;
- l'adéquation des mesures au risque de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme ;
- la conformité aux dispositions réglementaires de la détermination des bénéficiaires effectifs.

(Cf. articles L. 561-2-2, L. 561-45-1, L. 561-46, R. 561-1 à R. 561-3-0 et R. 561-7 CMF - Réf. Par. A31a à A31a.3).

31b.- Lorsque le client est une société ou une entité établie en France et immatriculée au registre du commerce et des sociétés, le responsable de la mission consulte obligatoirement le registre des bénéficiaires effectifs, même s'il a vérifié l'identité du ou des bénéficiaires effectifs par un autre moyen.

La structure d'exercice professionnel signale au greffier du tribunal de commerce toute divergence qu'elle rencontre entre les informations sur les bénéficiaires effectifs disponibles dans le registre central et les informations sur les bénéficiaires effectifs qui sont à sa disposition, y compris l'absence d'enregistrement de ces informations.

La structure d'exercice professionnel justifie, à demande, auprès de son autorité de contrôle la mise en œuvre de ces mesures.

La consultation du registre des bénéficiaires effectifs s'opère auprès de l'Institut national de la propriété industrielle (INPI). La structure d'exercice conserve les informations collectées auprès de l'INPI au même titre que les éléments d'identification des bénéficiaires effectifs. (Cf. articles L. 561-45-1, L.561-46, L.561-47-1, L. 561-22 et R. 561-7 CMF - Réf. Par. A31b)

■ Mesures d'identification et de vigilance simplifiées

32.- En l'absence de soupçon de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme, la vérification de l'identité du client n'est pas obligatoire, si le client est :

- une société dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé en France, dans un autre État membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen ou dans un pays tiers imposant des réglementations similaires ;
- une personne mentionnée aux 1° à 6° bis de l'article L. 561-2 du code monétaire et financier établie en France, dans un autre État membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen ;

- une autorité publique ou un organisme public, désigné comme tel en vertu du traité sur l'Union européenne, des traités instituant les Communautés, du droit dérivé de l'Union européenne, du droit public d'un État membre de l'Union européenne ou de tout autre engagement international de la France, et qui satisfont aux trois critères suivants :
 - (a) leur identité est accessible au public, transparente et certaine ;
 - (b) leurs activités, ainsi que leurs pratiques comptables, sont transparentes ;
 - (c) ils sont soit responsables devant une institution de l'Union européenne ou devant les autorités d'un État membre, soit soumis à des procédures appropriées de contrôle de leur activité.

(Cf. articles L. 561-9, R. 561-14, R.561-14-2 et R. 561-15 CMF - Réf. Par. A32).

33.- L'identification et la vérification de l'identité du bénéficiaire effectif de la relation d'affaires n'est pas obligatoire si le client est une société dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé en France, dans un autre État membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen ou dans un pays tiers imposant des réglementations similaires. (Cf. article R. 561-8 CMF)

■ Mesures d'identification et de vigilance complémentaires

34.- Lorsque le client ou son représentant dûment habilité n'est pas physiquement présent aux fins de l'identification au moment de l'établissement de la relation d'affaires, deux des mesures d'identification prévues à l'article R. 561-5-2 du même code sont mises en œuvre avant l'entrée en relation d'affaires. (Cf. articles L. 561-5, R. 561-5-1 et R. 561-5-2 CMF - Réf. Par. A34)

35.- Lorsque le client ou son bénéficiaire effectif est une personne politiquement exposée, la décision de nouer la relation d'affaires avec cette personne est prise par un membre de l'organe exécutif de la structure ou toute personne habilitée à cet effet par l'organe exécutif.

Le recueil avant l'entrée en relation d'affaires des informations relatives à l'objet et à la nature de cette relation est complété, pour l'appréciation du risque de blanchiment et de financement du terrorisme, de la recherche sur l'origine du patrimoine et des fonds impliqués dans la relation d'affaires ou la transaction.

En l'absence de soupçon de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme, et si la relation d'affaires est établie avec une personne morale visée au paragraphe 32, le responsable de la mission peut ne pas appliquer ces mesures de vigilance complémentaires. (Cf. articles L. 561-10, R. 561-20-2 CMF)

36.- Lorsque la structure d'exercice professionnel réalise une mission pour des personnes physiques ou morales, domiciliées, enregistrées ou établies dans un État ou un territoire figurant sur les listes publiées par le Groupe d'action financière parmi ceux dont la législation ou les pratiques font obstacle à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme ou par la Commission européenne en application de l'article 9 de la directive (UE) 2015/849 du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, le responsable de la mission met en œuvre les mesures de vigilance complémentaires prévues par l'article R. 561-20-4 du CMF. (Cf. articles L. 561-10, R. 561-20-4 CMF - Réf. Par. A36)

Obligations de vigilance au cours de la relation d'affaires

37.- L'équipe affectée à la mission met en œuvre les diligences définies par les dispositions légales et réglementaires, notamment les normes professionnelles applicables à cette mission. Elle n'a pas à réaliser, dans le cadre des prestations qu'elle effectue auprès du client, des investigations spécifiques ayant pour objectif de rechercher des opérations susceptibles de comporter un risque de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme.

38.- Pendant toute la relation d'affaires, l'équipe affectée à la mission exerce, dans la limite de ses droits et de ses obligations, une vigilance constante et pratique un examen attentif des opérations en veillant à ce qu'elles soient cohérentes avec la connaissance actualisée qu'elle a de sa relation d'affaires, ainsi qu'avec les activités professionnelles du client, le profil de risque déterminé pour le client, et si nécessaire, selon l'appréciation du risque, de l'origine et la destination des fonds concernés par les opérations. (Cf. articles L. 561-6 et R. 561-12-1 CMF - Réf. Par. A38)

39. L'équipe affectée à la mission recueille, met à jour et analyse les éléments d'information qui permettent de conserver une connaissance appropriée et actualisée de sa relation d'affaires.

La nature et l'étendue des informations collectées ainsi que la fréquence de la mise à jour de ces informations et l'étendue des analyses menées sont adaptées au risque de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme présenté par la relation d'affaires. Elles tiennent compte également des changements pertinents affectant la relation d'affaires ou la situation du client, y compris lorsque ces changements sont constatés par l'équipe affectée à la mission à l'occasion du réexamen de toute information pertinente relative aux bénéficiaires effectifs. (Cf. articles L. 561-5-1 et R. 561-12 CMF - Réf. Par. A39)

40.- Lorsque l'équipe affectée à la mission a de bonnes raisons de penser que les éléments d'identification du client, et le cas échéant de son ou ses bénéficiaires effectifs, ne sont plus exacts ou pertinents, elle procède de nouveau à l'identification et à la vérification de leur identité. Si elle n'est plus en mesure d'identifier le client, et le cas échéant, son bénéficiaire effectif, la structure met un terme à la relation d'affaires et l'expert-comptable peut transmettre à TRACFIN une déclaration de soupçon si les conditions d'établissement d'une telle déclaration sont réunies. (Cf. articles L. 561-8 et R. 561-11 CMF - Réf. Par. A40)

41.- Lorsque le risque de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme présenté par une relation d'affaires est élevé, ou lorsque le client, et le cas échéant, son bénéficiaire effectif est une personne politiquement exposée, l'équipe affectée à la mission applique des mesures de vigilance renforcée.

En présence d'une situation visée au paragraphe 36, le responsable de mission met en œuvre les mesures prévues à l'article R. 561-20-4 du CMF. (Cf. articles L. 561-10, R. 561-20-2 et R. 561-20-4 CMF -Réf. Par. A41)

42.- L'équipe affectée à la mission effectue un examen renforcé de toute opération particulièrement complexe ou d'un montant inhabituellement élevé ou ne paraissant pas avoir de justification économique ou d'objet licite. Dans ce cas, elle se renseigne auprès du client sur l'origine des fonds et la destination de ces sommes ainsi que sur l'objet de l'opération et l'identité de la personne qui en bénéficie.

Les résultats de l'examen renforcé sont consignés par écrit.

(Cf. articles L. 561-10-2 et R. 561-22 CMF - Réf. Par. A42).

43- Dans le cadre de l'analyse des opérations atypiques et conformément au principe d'approche par les risques, l'équipe affectée à la mission peut tenir compte d'un seuil de signification déterminé par le responsable de la mission. Ce seuil de signification peut se définir comme le montant à partir duquel le responsable de la mission considère le flux ou la somme comme significatif, au regard de critères qu'il aura préalablement définis. Toutefois, le seuil de signification n'exonère pas l'expert-comptable de déclarer des sommes plus modestes si les éléments identifiés montrent que ces opérations s'inscrivent dans le cadre d'une fraude plus vaste mettant en œuvre des mécanismes complexes, ou si ces opérations présentent un caractère répétitif. (Cf. article L. 561-4-1 CMF)

44.- Le responsable de la mission justifie, à demande, auprès de son autorité de contrôle la mise en œuvre des mesures permettant de s'assurer de la cohérence des opérations avec la connaissance de la relation d'affaires actualisée, et leur adéquation au risque de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme présenté par la relation d'affaires. (Cf. article R.561-12-1 CMF)

Obligations de déclaration à TRACFIN

■ Champ d'application

45.- Sauf exception prévue au dernier alinéa de ce paragraphe, l'obligation de déclaration concerne l'ensemble des missions réalisées par l'expert-comptable. Il doit déposer une déclaration à TRACFIN portant sur :

- les opérations faites par le client ou dont l'expert-comptable aurait eu connaissance à travers des missions réalisées à la demande et pour le compte du client mettant en jeu des sommes dont il sait, soupçonne ou a 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 faites par le client ou dont l'expert-comptable aurait eu connaissance à travers des missions réalisées à la demande et pour le compte du client dont il sait, soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent d'une fraude fiscale, lorsqu'il est en présence d'au moins un critère défini à l'article D. 561-32-1 du code monétaire et financier.

Les tentatives portant sur de telles opérations font également l'objet d'une déclaration de soupçon.

Les sommes et opérations susvisées supposent le constat d'un flux passé, présent ou à venir et excluent les charges et produits calculés.

Toute information de nature à infirmer, conforter ou modifier les éléments contenus dans la déclaration est portée, sans délai, à la connaissance de TRACFIN.

L'expert-comptable est exonéré de cette obligation de déclaration lorsqu'il donne des consultations juridiques conformément aux dispositions des articles 2 et 22 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 modifiée, à moins que ces consultations n'aient été fournies, ou sachant que le client les demande, à des fins de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme. (Cf. articles L. 561-15 et L. 561-3 CMF - Réf. Par. A45.1 à A45.5)

■ Inexécution d'une opération

46.- Lorsque l'expert-comptable sait, soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner qu'une opération, qu'il s'apprête à exécuter, notamment un paiement ou un recouvrement dans le cadre d'une mission visée à l'article 22 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945, porte sur des sommes provenant d'une infraction passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou sont liées au financement du terrorisme, il procède

immédiatement à l'établissement d'une déclaration de soupçon et s'abstient d'effectuer ladite opération suspecte. Il ne pourra la poursuivre, dans le respect de ses obligations déontologiques, que si TRACFIN n'a pas notifié d'opposition, ou si au terme du délai d'opposition notifié par TRACFIN, aucune décision du président du tribunal judiciaire de Paris ne lui est parvenue

Lorsqu'une opération devant faire l'objet de la déclaration de soupçon a déjà été réalisée, soit parce qu'il a été impossible de surseoir à son exécution, soit que son report aurait pu faire obstacle à des investigations portant sur une opération suspectée de blanchiment des capitaux ou de financement du terrorisme, soit qu'il est apparu postérieurement à sa réalisation qu'elle était soumise à cette déclaration, l'expert-comptable en informe sans délai TRACFIN au moyen d'une déclaration de soupçon. (Cf. articles L. 561-16 et L. 561-24 CMF - Réf. Par. A46)

■ Modalités de déclaration

47.- La déclaration de soupçon est effectuée par l'expert-comptable en charge de la mission. (Cf. article R. 561-23 CMF -Réf. Par. A47)

48.- La déclaration de soupçon est établie par écrit. Elle est effectuée :

- soit par voie électronique sur la plateforme Ermes accessible à partir du site internet de TRACFIN ;
- soit au moyen d'un formulaire à télécharger sur le site internet de TRACFIN, dont le contenu est dactylographié et signé.

Dans des cas exceptionnels, elle peut être recueillie verbalement par un agent de TRACFIN en présence de l'expert-comptable. (Cf. articles L. 561-15 et R. 561-31 CMF - Réf. Par. A48)

49.- Lorsqu'une déclaration ne satisfait pas à la forme et aux exigences de contenu définies par la réglementation, et à défaut de régularisation dans les délais, elle est considérée n'avoir jamais été produite. Cette irrecevabilité emporte toutes les conséquences juridiques du défaut de dépôt d'une déclaration de soupçon. (Cf. article R. 561-31)

■ Droit de communication de TRACFIN

50.- L'expert-comptable est tenu de répondre à TRACFIN dans les délais fixés par ce dernier, à toute demande de documents, informations ou données, quel que soit le support utilisé, dès lors qu'il les a collectés ou établis, que cette demande soit ou non consécutive à une déclaration de soupçon qu'il a produite. (Cf. article L. 561-25 CMF - Réf. Par. A50)

■ Confidentialité et secret professionnel

51a.- Il est interdit, sous peine des sanctions prévues à l'article L. 574-1 du code monétaire et financier, de porter à la connaissance de quiconque, à l'exception du comité LBC-FT du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables et des situations exposées aux paragraphes 51b et 52, l'existence et le contenu d'une déclaration de soupçon ou d'un droit de communication de TRACFIN ou l'existence d'une opposition mise en œuvre par TRACFIN. (Cf. articles L. 561-18, L. 561-24 et L. 561-25 CMF)

51b.- Bien que la déclaration à TRACFIN soit confidentielle, une information sur son existence et son contenu est possible :

- sauf opposition de TRACFIN, entre experts-comptables, commissaires aux comptes et membres d'une profession juridique ou judiciaire visés au 13° de l'article L. 561-2 du code monétaire et financier, lorsqu'ils appartiennent au même réseau ou à une même structure d'exercice professionnel ;
- entre des experts-comptables, commissaires aux comptes, membres d'une profession juridique ou judiciaire visés au 13° de l'article L. 561-2 du code monétaire et financier et greffiers de tribunaux de commerce lorsqu'ils interviennent pour un même client et dans une même opération, ou ont connaissance pour un même client d'une même opération.

Ces échanges entre personnes situées en France, dans un autre État membre de l'Union européenne ou partie à l'Espace économique européen doivent être nécessaires à l'exercice de la vigilance en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement de terrorisme et sont utilisés exclusivement à cette fin. (Cf. articles L. 561-18, L. 561-20, L. 561-21 et R. 561-29 CMF)

52.- La déclaration de soupçon, dans son existence et son contenu, n'est accessible à l'autorité judiciaire que sur réquisition auprès de TRACFIN, dans les seuls cas où elle est nécessaire à la mise en œuvre de la responsabilité de l'expert-comptable, de sa structure d'exercice professionnel, des dirigeants ou préposés de cette structure et lorsque l'enquête judiciaire fait apparaître qu'ils peuvent être impliqués dans le mécanisme de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme qu'ils ont révélé.

Elle peut en revanche être produite dans le cadre d'une procédure disciplinaire par l'expert-comptable, sa structure d'exercice professionnel, les dirigeants ou les préposés de cette structure, comme moyen de défense en cas de mise en cause de leur responsabilité. (Cf. article L. 561-19 CMF - Réf. Par. A52)

53.- Aucune poursuite pénale fondée sur la rupture du secret professionnel, aucune action en responsabilité civile, ni aucune action disciplinaire ne peuvent être intentées contre un expert-comptable, ou sa structure d'exercice professionnel, ses dirigeants et préposés, lorsqu'ils auront de bonne foi fait une déclaration de soupçon ou répondu à une demande de communication émanant de TRACFIN, ou lorsqu'ils auront de bonne foi signalé une divergence en rapport avec le registre des bénéficiaires effectifs au greffier du tribunal de commerce. (Cf. article L. 561-22 CMF)

Autorité de contrôle

54.- Le contrôle du respect des obligations par les experts-comptables et leur structure d'exercice professionnel des dispositions légales et réglementaires en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme a été délégué par la loi à l'Ordre des experts-comptables, et plus particulièrement à son comité LBC-FT. (Cf. article L. 561-36 CMF)

55.- L'expert-comptable est délié de son obligation de confidentialité en ce qui concerne l'existence et le contenu d'une déclaration de soupçon et d'un droit de communication, ainsi que l'existence d'une opposition mise en œuvre par TRACFIN, vis-à-vis des membres du comité LBC-FT, des contrôleurs LBC-FT et des contrôleurs salariés de l'Ordre des experts-comptables, et, en cas de poursuite disciplinaire, vis-à-vis également des membres de l'instance disciplinaire. (Cf. articles L. 561-18, L. 561-24 et L. 561-25 CMF)

56.- Lorsqu'à l'issue d'un contrôle spécifique relatif à la lutte contre le blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, d'un contrôle de qualité ou d'un contrôle diligenté en vertu de l'article 31 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 ainsi que sur le fondement d'échanges d'informations avec TRACFIN, les membres du comité LBC-FT découvrent des faits susceptibles d'être liés au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme dans le dossier d'un expert-comptable, ils en informent TRACFIN dès lors que l'expert-comptable n'aurait pas satisfait à son obligation de déclaration. (Cf. article L. 561-28 CMF)

Sanctions

57.- En cas de manquement aux obligations en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme de la part d'un expert-comptable ou d'une structure d'exercice professionnel, l'Ordre des experts-comptables peut engager à leur encontre une procédure de sanctions. Une telle procédure est engagée dans tous les cas lorsqu'il existe des faits susceptibles de constituer des manquements graves, répétés ou systématiques à ces obligations.

Dans le cas où l'Ordre des experts-comptables engage une procédure de sanction, le code monétaire et financier lui fait obligation d'en aviser le procureur de la République. (Cf. article L. 561-36 CMF)

58.- Tout manquement aux obligations en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme de la part d'un expert-comptable ou d'une structure d'exercice professionnel peut donner lieu, en sus des sanctions disciplinaires prévues à l'article 53 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945, aux mesures et sanctions suivantes :

1. Une injonction ordonnant à l'expert-comptable ou à la structure de mettre un terme au comportement en cause et lui interdisant de la réitérer ;
2. Une interdiction temporaire d'exercice de responsabilités dirigeantes au sein de la structure ;
3. Une sanction pécuniaire.

Les sanctions sont prononcées par les instances disciplinaires de l'Ordre des experts-comptables prévues aux articles 49 et suivants de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945. (Cf. articles L. 561-36 et L. 561-36-3 CMF-Réf. Par. A58)

59.- Si un expert-comptable et/ou sa structure d'exercice professionnel sont poursuivis pour manquement à leurs obligations en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme, les instances disciplinaires peuvent également poursuivre et sanctionner les dirigeants de la structure, ainsi que les autres personnes physiques salariées, préposées, ou agissant pour le compte de cette structure, du fait de leur implication personnelle dans les manquements en cause. (Cf. article L. 561-36-3 CMF)

60.- La décision de la chambre de discipline est publiée sur le site de l'Ordre des experts-comptables. (Cf. articles L. 561-36-3 et R.561-42-1 CMF)

Modalités d'application

Champ d'application

A1.- Les obligations en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme sont fixées par le code monétaire et financier, aux sections 2 à 9 du chapitre 1er du titre VI du livre V, soit pour la partie législative de l'article L. 561-2 à l'article L. 561-50 et pour la partie réglementaire de l'article R. 561-1 à l'article 561-64. (Réf. Par. 1)

A3.- Cette norme s'applique à tout expert-comptable, à tout salarié autorisé à exercer la profession d'expertise comptable aux termes des articles 83 ter ou 83 quater de l'ordonnance du 19 septembre 1945 et à toute structure d'exercice professionnel inscrite au tableau de l'Ordre des experts-comptables ou à sa suite, quelle que soit la mission fournie pour un client dans le cadre d'une relation d'affaires ou pour un client occasionnel.

L'intervention résulte :

- des dispositions légales et réglementaires sur le fondement desquelles la mission est fournie ;
- de la mention dans les documents de restitution de la mission de la qualité d'expert-comptable, de salarié autorisé ou faisant référence à la structure d'exercice professionnel ;
- ou encore de la référence, dans ces documents, à l'application des normes relatives à l'exercice professionnel des experts-comptables ou de la doctrine professionnelle élaborée par l'Ordre des experts-comptables.

Elle peut en outre résulter d'un faisceau d'indices parmi lesquels l'utilisation d'un papier à en-tête d'une structure d'exercice professionnel ayant pour objet l'exercice de l'expertise comptable. (Réf. Par. 3)

A5. Les dispositions légales et réglementaires du code monétaire et financier prévues aux sections 2 à 9 du chapitre 1er du titre VI du livre V, même non reprises dans la présente norme, sont applicables et prévalent en cas de difficultés de compréhension des exigences de la norme. (Réf. Par. 5)

A6. Toutes les phrases écrites en italique des paragraphes qui suivent constituent des exigences légales ou réglementaires qu'il convient d'appliquer obligatoirement même si elles figurent dans les modalités d'application. (Réf. Par. 6)

Organisation de la structure d'exercice professionnel

■ Procédures internes

A9.- Si les outils, les moyens matériels et humains dont est dotée la structure doivent permettre la mise en œuvre effective de l'ensemble des obligations de vigilance prévues par le code monétaire et financier, ils demeurent proportionnés au regard de l'analyse des risques, de la nature, de la complexité et du volume des activités de la structure. (Réf. Par. 9)

A10.- La structure dispose d'un manuel des procédures établi en tenant compte de sa taille, de la nature et du volume de ses activités.

Pour les petites entités, le contrôle interne périodique réalisé par une personne dédiée, de manière indépendante à l'égard de la structure, peut être assuré dans le cadre des contrôles relatifs à la lutte contre le blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme d'une part, du contrôle de qualité de l'Ordre des experts-comptables d'autre part.

La structure définit, lorsque le responsable de la mission n'est pas expert-comptable, quel expert-comptable de la structure sera le cas échéant chargé d'établir la déclaration de soupçon et de répondre à un droit de communication de TRACFIN. (Réf. Par. 10)

■ Responsable de la mission

A11.- Le responsable de la mission peut confier aux membres de l'équipe affectée à la mission la réalisation de certaines tâches de collecte d'éléments d'identification ou d'informations sur la nature et l'objet de la relation d'affaires. Néanmoins, il en assure personnellement la responsabilité.

Le responsable de la mission assure la sensibilisation de l'équipe affectée à la mission sur le niveau de vigilance attribuée à la relation d'affaires et l'attention à porter aux éventuelles opérations particulièrement complexes ou d'un montant inhabituellement élevé ou ne paraissant pas avoir de justification économique ou d'objet licite. (Réf. Par. 11)

■ Correspondant TRACFIN

A12.- Le correspondant TRACFIN n'est pas obligatoirement expert-comptable, mais peut être dirigeant ou préposé de la structure. Cette fonction peut également être assurée par le responsable du contrôle interne. (Réf. Par. 12)

A13.- Bien que le correspondant TRACFIN n'ait pas à répondre aux demandes émanant de TRACFIN au sujet d'une déclaration de soupçon ou à la suite d'un droit de communication, sauf en tant que point de contact pour orienter vers l'expert-comptable idoine, le correspondant TRACFIN et l'expert-comptable déclarant peuvent se communiquer les informations portées à la connaissance de TRACFIN. (Réf. Par. 13)

■ Responsable du contrôle interne

A14.- Le responsable du contrôle interne n'est pas obligatoirement expert-comptable, mais peut être dirigeant ou préposé de la structure. Il bénéficie néanmoins d'une position hiérarchique élevée de façon à lui permettre de disposer l'autorité nécessaire et d'avoir accès aux informations utiles à l'exercice de sa mission. A ce titre, le responsable du contrôle interne peut avoir accès aux informations portées à la connaissance de TRACFIN dans le cadre d'une déclaration de soupçon ou d'un droit de communication par les membres de sa structure d'exercice professionnel.

Si la structure appartient à un groupe au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, et si l'entreprise mère a son siège social en France, un responsable du contrôle interne est désigné au niveau du groupe. (Réf. Par. 14)

■ Conservation des documents

A16.- Doivent être également conservés tous les documents collectés ou établis en application des mesures de vigilance et d'analyse des risques lors de l'entrée en relation d'affaires.

Les documents de travail et justificatifs qui font référence à l'existence et au contenu d'une déclaration de soupçon suivent les mêmes principes que ladite déclaration en ce qui concerne la durée et les modalités de conservation. (Réf. Par. 16)

■ Formation et information

A17.- L'information régulière du personnel de la structure consiste par exemple à communiquer sur les évolutions législatives et réglementaires, mais également sur les mises à jour des procédures internes. (Réf. Par. 17)

Identification et évaluation des risques

A18.- Le système d'identification et d'évaluation des risques sera plus ou moins complexe, formalisé de façon plus ou moins détaillée, selon la taille de la structure, le volume et la nature de son activité, ainsi que son appartenance ou non à un groupe. Il sert de support aux politiques soit d'acceptation et de maintien des missions, en fixant par exemple les typologies de clients, d'activités, de localisations ou de missions, soit de refus, soit d'adoption d'un niveau de vigilance renforcé. (Réf. Par. 18)

A19.- La classification des risques a pour objectif de permettre à la structure de :

- apprécier le niveau de risque de son portefeuille ;
- déterminer de manière raisonnée le niveau des mesures de vigilance à appliquer tant lors de la procédure d'identification qu'au cours de la relation d'affaires.

La classification des risques s'opère sur la base au moins des 4 critères définis par la norme, à partir de facteurs de risques choisis et évalués par la structure elle-même. Cette dernière s'appuie sur l'analyse de l'ensemble des informations dont elle dispose, tant internes qu'externes (recommandations de la Commission européenne issues du rapport prévu à l'article 6 et des facteurs de risque mentionnés aux annexes II et III de la directive 2015/849 du 20 mai 2015, analyse des risques effectuée au plan national français, des rapports et lettres d'information émis par TRACFIN, analyse des risques de la profession d'expertise comptable, dite ARPEC...).

Une structure d'exercice professionnel pourra utiliser l'ARPEC pour l'identification et l'évaluation de ses risques en tenant compte notamment de la nature, du volume et de la complexité de ses activités. Si l'ARPEC n'a pas vocation à se substituer à l'analyse des risques qui est à conduire au niveau de chaque structure, les plus petites structures sont toutefois autorisées, ne disposant pas d'un portefeuille suffisamment étoffé pour en tirer des enseignements, à s'abstenir de réaliser une identification et une évaluation au niveau de l'entité et à faire siennes les analyses développées dans l'ARPEC. Les responsables de mission de ces petites structures devront alors être d'autant plus attentifs au moment d'identifier et d'évaluer les risques au niveau de chaque client et de chaque mission. (Réf. Par. 19)

A19.1.- Le critère « caractéristiques des clients » permet d'évaluer les risques inhérents au client, et le cas échéant, aux personnes agissant pour son compte ainsi qu'aux bénéficiaires effectifs compte tenu de leurs caractéristiques intrinsèques. (Réf. Par. 19)

A19.2.- Le critère « activités des clients » s'appuie sur une identification des activités ou catégories d'activités homogènes les plus représentées au sein de la structure, sachant que la finesse de ce découpage est propre à chaque structure ; ce sont les seules auxquelles il est pertinent d'attribuer un niveau de risque normé. En effet, cette analyse nécessite que l'activité ou la catégorie d'activités compte un nombre suffisamment élevé de clients pour en tirer des modèles théoriques de risques. Elle peut donc ne pas être adaptée aux activités ou catégories d'activités faiblement représentées au sein des clients de la structure, ainsi qu'aux structures de petite taille. Dans ces situations, le responsable de la mission redoublera d'attention lors de l'attribution d'un niveau de risque à l'activité de son client.

La grille d'évaluation des risques du critère « activités des clients » prend en compte les produits ou services, les conditions de transactions proposées, les canaux de distribution utilisés par le client. Elle porte sur un nombre limité de facteurs dont l'existence peut favoriser les opérations de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme, tels que :

- l'importance des mouvements financiers en espèces auxquels donne lieu l'exercice de l'activité des clients ;
- les possibilités que donnent les produits ou les services proposés par les clients pour masquer l'origine illicite des fonds ;
- les possibilités que donnent les produits ou les services proposés par les clients pour déplacer des fonds afin de financer des activités terroristes ;
- les possibilités que donnent les produits ou services proposés par les clients pour dissimuler la véritable identité des bénéficiaires de biens et des services ;
- l'absence de contact en personne entre le client qui propose le produit ou le service et son propre client ;
- le fait que l'activité constitue une activité d'intermédiaire ou que son exercice nécessite le recours à des intermédiaires.

(Réf. Par. 19).

A19.3.- Le critère « localisation des clients » s'entend au sens large. Il recouvre la localisation de l'un ou l'autre des paramètres suivants :

- établissements de l'entreprise, ses filiales ou toute autre entité liée ;
- principaux fournisseurs (origine des produits ou services achetés : destination des fonds) ;
- principaux clients (destination des produits ou des services vendus : origine des fonds).

Les zones à risques élevés peuvent correspondre à :

- des pays à risque :
 - pays inscrits sur les listes des juridictions à haut risque ou des juridictions sous surveillance du Groupe d'action financière (GAFI) ou sur la liste de l'Union européenne des pays tiers à haut risque présentant des carences stratégiques dans leurs régimes de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme ;
 - des pays qui figurent sur des listes de pays non coopératifs en matière fiscale ou faisant l'objet de sanctions, d'embargos ou de mesure de même nature à la demande des Nations Unies, de l'Union européenne ou de la France ;
- des zones géographiques où le taux de criminalité est reconnu comme étant particulièrement élevé (Etat, région, département, ville, quartier).

(Réf. Par. 19).

A19.4.- Le critère « missions » permet de déterminer les missions proposées par la structure qui nécessitent une surveillance plus importante des opérations envisagées ou réalisées par le client, afin d'éviter toute implication dans un circuit de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme. Les diligences accomplies dans le cadre des missions normées correspondent à un niveau de vigilance standard. (Réf. Par. 19)

A20.- Le degré d'exposition aux risques peut s'évaluer selon trois niveaux : faible, moyen ou élevé. (Réf. Par. 20)

A22.- Le responsable de la mission exerce son jugement professionnel pour moduler le niveau de risque prédéfini attribué à une relation d'affaires, tant à la hausse qu'à la baisse, afin de tenir compte de situations particulières. Les motifs de modulation sont multiples et personnalisés.

Le responsable de la mission en déduit ensuite le niveau de vigilance applicable à la relation d'affaires.

Lorsque la structure réalise plusieurs missions pour le compte d'un client sous la responsabilité d'un ou plusieurs responsables de mission, une vigilance renforcée est appliquée à toutes les missions lorsque l'un des responsables de mission attribue un niveau de risque élevé à l'un des trois critères suivants :

- caractéristiques du client ;
- activités du client ;
- localisation du client.

S'il est attribué un niveau de risque faible ou moyen aux critères « caractéristiques du client », « activités du client » et « localisation du client », mais un niveau de risque élevé au critère « mission », une vigilance renforcée sera alors appliquée à cette mission. S'il existe deux missions, mais une seule avec un niveau de risque élevé, la vigilance renforcée s'appliquera uniquement à cette dernière. (Réf. Par. 22)

Obligations de vigilance à l'entrée en relation d'affaires

- **Principes généraux d'identification du client, et le cas échéant, des personnes agissant pour son compte ainsi que du ou des bénéficiaires effectifs**

A25.- Le report de la vérification des éléments d'identification après la signature de la lettre de mission, mais avant de commencer les travaux, est possible dès lors que le risque de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme inhérent à la personne identifiée est faible, sans prendre en compte les autres critères visés aux paragraphes A19.2 à A19.4. (Réf. Par. 25)

A26a.- Les autres éléments d'information pertinents visés au paragraphe A39 peuvent être collectés après le début de la relation d'affaires.

Néanmoins, il apparaît prudent, lorsque la mission objet de la relation d'affaires porte sur une opération d'apport ou de retrait de fonds de recueillir des informations sur la provenance des fonds, la destination des fonds et la justification économique des opérations déclarées par le client.

De même, si la relation d'affaires présente un risque élevé en matière de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme, il convient d'élargir la connaissance du client et des bénéficiaires effectifs au-delà de leur identification et de la vérification de leur identité, soit en recueillant les informations susmentionnées, soit par consultation d'internet ou des bases de connaissance clients. (Réf. Par. 26a)

A26b. - Le terme « opération » ne vise pas le montant des honoraires facturés par la structure d'exercice professionnel, mais le montant des transactions réelles ou prévisibles faisant l'objet de la mission (prix des titres pour un audit d'acquisition, montant des prêts et des apports en capitaux en cas de budget prévisionnel de création d'entreprise, montant des revenus en cas de déclaration d'impôt sur le revenu...).

Si la double condition n'est pas respectée, le responsable de la mission applique l'ensemble des mesures de vigilance à l'égard du client occasionnel. (Réf. Par. 26b)

A27b. Si le responsable de la mission n'est pas expert-comptable, cette justification incombe à un expert-comptable responsable d'une autre mission pour le même client ou à un expert-comptable désigné à cet effet par la structure d'exercice professionnel. (Réf. Par. 27b)

■ Identification et vérification de l'identité du client

A28.- Lors de la présentation, aux fins de vérifier l'identité du client, de l'original d'un document officiel en cours de validité comportant sa photographie, il en est réalisé une photocopie lisible ou une copie lisible sous forme dématérialisée. Cette photocopie ou cette copie doit contenir les nom et prénoms, date et lieu de naissance, ainsi que la nature, les date et lieu de délivrance du document et qualité de l'autorité ou de la personne qui a délivré le document et, le cas échéant, l'a authentifié. (Réf. Par. 28)

A29.- A titre d'acte, il est possible d'obtenir communication des statuts. A titre de document officiel permettant la vérification de l'identité de la personne morale, il est possible d'obtenir communication d'un extrait du registre du commerce et des sociétés (extrait Kbis) ou du registre national du commerce et des sociétés, qui comportent les informations suivantes :

- Les nom, nom d'usage, pseudonyme, prénoms et domicile personnel des associés tenus indéfiniment ou tenus indéfiniment et solidairement des dettes sociales, leurs date et lieu de naissance, ainsi que leur nationalité ;
- Les nom, nom d'usage, pseudonyme, prénoms, date et lieu de naissance, domicile personnel et nationalité des :
 - Gérants, présidents, directeurs généraux, directeurs généraux délégués, membres du directoire, président du directoire ou, le cas échéant, directeur général unique, associés et tiers ayant le pouvoir de diriger, gérer ou engager à titre habituel la société avec l'indication, pour chacun d'eux lorsqu'il s'agit d'une société commerciale, qu'ils engagent seuls ou conjointement la société vis-à-vis des tiers ;
 - Le cas échéant, administrateurs, président du conseil d'administration, président du conseil de surveillance, membres du conseil de surveillance.

La collecte directe d'un kbis auprès du greffe du tribunal de commerce s'entend également de la collecte du kbis directement auprès d'Infogreffe. (Réf. Par. 29)

A30.- Les personnes agissant pour le compte d'un client sont les personnes physiques qui assument la responsabilité de la relation d'affaires au nom de la personne morale et qui sont dûment habilitées à représenter la personne morale aux fins de son identification.

Leurs pouvoirs résultent des statuts ou des décisions des organes de gestion ou d'administration et des assemblées générales. Une copie des extraits permet de démontrer le respect de cette obligation. (Réf. Par. 30)

■ **Identification et vérification de l'identité du ou des bénéficiaires effectifs**

A31a.- Pour rappel, le bénéficiaire effectif est la ou les personnes physiques :

1. soit qui contrôle en dernier lieu, directement ou indirectement, le client ;
2. soit pour laquelle une opération est exécutée ou une activité exercée.

En l'absence de risque élevé, et à défaut d'obtention d'information par le registre des bénéficiaires effectifs, la vérification de l'identité du bénéficiaire effectif peut s'appuyer sur l'obtention, non pas d'un document original, mais d'une copie d'un document officiel en cours de validité comportant sa photographie.

Le responsable de la mission peut, à tout moment, demander à son client de lui fournir les informations relatives aux bénéficiaires effectifs. En cas de refus, le client s'expose à des sanctions pénales. (Réf. Par. 31a)

A31a.1.- Le bénéficiaire effectif d'un client ayant le statut de société est défini à l'article R561-1 du CMF :

« Lorsque le client est une société, on entend par bénéficiaire effectif, la ou les personnes physiques qui soit détiennent, directement ou indirectement, plus de 25 % du capital ou des droits de vote de la société, soit exercent, partout autre moyen, un pouvoir de contrôle sur la société au sens des 3° et 4° du I de l'article L. 233-3 du code de commerce.

Lorsqu'aucune personne physique n'a pu être identifiée selon les critères prévus au précédent alinéa, et en l'absence de soupçon de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme à l'encontre du client mentionné au précédent alinéa, le bénéficiaire effectif est la ou les personnes physiques ci-après ou, si la société n'est pas immatriculée en France, leur équivalent en droit étranger qui représente légalement la société :

- (a) Le ou les gérants des sociétés en nom collectif, des sociétés en commandite simple, des sociétés à responsabilité limitée, des sociétés en commandite par actions et des sociétés civiles ;
- (b) Le directeur général des sociétés anonymes à conseil d'administration ;

- (c) Le directeur général unique ou le président du directoire des sociétés anonymes à directoire et conseil de surveillance ;
- (d) Le président et, le cas échéant, le directeur général des sociétés par actions simplifiées.

Si les représentants légaux mentionnés au a ou au d sont des personnes morales, le bénéficiaire effectif est la ou les personnes physiques qui représentent légalement ces personnes morales. » (Réf. Par. 31a)

A31a.2. Le bénéficiaire effectif d'un client ayant le statut de personne morale qui n'est ni une société ni un placement collectif est défini à l'article R561-3 du CMF :

« Lorsque le client est une personne morale qui n'est ni une société ni un placement collectif, on entend par bénéficiaire effectif, la ou les personnes physiques qui satisfont à l'une des conditions suivantes :

1. *Elles sont titulaires, directement ou indirectement, de plus de 25 % du capital de la personne morale ;*
2. *Elles ont vocation, par l'effet d'un acte juridique les ayant désignées à cette fin, à devenir titulaires, directement ou indirectement, de plus de 25 % du capital de la personne morale ;*
3. *Elles disposent d'un pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres des organes d'administration, de gestion, de direction ou de surveillance de la personne morale ;*
4. *Elles exercent par d'autres moyens un pouvoir de contrôle sur les organes d'administration, de gestion, de direction ou de surveillance de la personne morale.*

Lorsqu'aucune personne physique n'a pu être identifiée selon les critères prévus aux 1° à 4° et en l'absence de soupçon de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme à l'encontre du client mentionné ci-dessus, le bénéficiaire effectif est la ou les personnes physiques qui représentent légalement la personne morale. Ainsi, lorsque le client est une association, une fondation, un fonds de dotation ou un groupement d'intérêt économique, le bénéficiaire effectif est :

- a. *Le ou les représentants légaux de l'association ;*
- b. *Le président, le directeur général ainsi que, le cas échéant, le ou les membres du directoire de la fondation ;*
- c. *Le président du fonds de dotation ;*
- d. *La ou les personnes physiques et, le cas échéant, le représentant permanent des personnes morales, désignées administrateurs du groupement d'intérêt économique »*

(Réf. Par. 31a).

A31a.3.- Le bénéficiaire effectif d'un client ayant le statut de placement collectif est défini à l'article R561-2 du CMF, celui d'un client ayant le statut de fiducie à l'article R. 561-3-0 du CMF. (Réf. Par. 31a)

A31b.- La consultation du registre des bénéficiaires effectifs des entités inscrites au registre du commerce et des sociétés s'opère auprès de l'INPI, notamment via le site privé du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables.

Si le client est une fiducie ou un trust, le responsable de la mission doit consulter le registre national des fiducies (article 2020 du code civil) ou le registre des trusts (article 1649 AB du code général des impôts). (Réf. Par 31b)

■ Mesures d'identification et de vigilance simplifiées

A32.- Par pays tiers imposant des réglementations similaires, il faut entendre les pays qui soumettent les sociétés cotées à des obligations de publicité conformes au droit de l'Union ou à des normes internationales équivalentes garantissant une transparence adéquate des informations relatives à la propriété du capital.

En l'absence de soupçon de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme, les mesures de vigilance simplifiée retenues pour un client visé au paragraphe 32 peuvent également s'appliquer aux personnes agissant pour son compte, pour lesquelles il est toutefois nécessaire de maintenir la vérification des pouvoirs.

Par ailleurs, et dans les mêmes conditions, les mesures de vigilance simplifiée peuvent aussi s'appliquer à l'identification des bénéficiaires effectifs d'une personne mentionnée aux 1° à 6° bis de l'article L. 561-2 du code monétaire et financier (principalement les banques, les établissements de crédit, les assurances, les mutuelles...) établie en France, dans un autre État membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen.

Enfin, en l'absence de soupçon de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme, l'identification du bénéficiaire effectif de la relation d'affaires n'est pas obligatoire, dès lors que le risque de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme apparaît faible si le client est une autorité publique ou un organisme public visés au paragraphe 32. (Réf. Par. 32)

■ Mesures d'identification et de vigilance complémentaires

A34.- Lorsque le client ou son représentant dûment habilité n'est pas physiquement présent aux fins de l'identification au moment de l'établissement de la relation d'affaires, et qu'il n'a pas été possible de les

identifier en recourant à certains moyens d'identification électronique, les mesures complémentaires de vérification de l'identité du client (y compris s'il s'agit d'une personne morale), du représentant dûment habilité ou de la personne agissant pour son compte sont définies à l'article R. 561-5-2 du CMF. Cet article demande de retenir au moins deux mesures parmi celles citées du 1° au 6°, sachant que :

- le 5° n'est pas encore disponible pour les citoyens français.
- les deux mesures doivent relever de deux alinéas différents.

Par « 1° *Obtenir une copie d'un document mentionné au 3° ou au 4° de l'article R. 561-5-1* », on entend pour une personne physique la copie d'un document officiel d'identité (carte d'identité, passeport, permis de conduire...) accompagnée par exemple d'un justificatif de domicile ou d'une copie de la déclaration de revenus. On entend pour une personne morale l'obtention de l'original ou de la copie de tout acte (statuts) ou extrait de registre officiel datant de moins de trois mois ou extrait du journal officiel (un kbis par exemple).

Par « 2° *Mettre en œuvre des mesures de vérification et de certification de la copie d'un document officiel ou d'un extrait de registre officiel mentionné aux 3° et 4° de l'article R. 561-5-1 par un tiers indépendant de la personne à identifier* », on entend la copie d'un document officiel d'identité ou d'un kbis certifié par exemple par un officier ministériel (notaire, huissier...), un avocat ou par un officier d'état civil (maire, adjoint au maire).

Par « 3° *Exiger que le premier paiement des opérations soit effectué en provenance ou à destination d'un compte ouvert au nom du client auprès d'une personne mentionnée aux 1° à 6° bis de l'article L. 561-2 établie dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ou dans un pays tiers imposant des obligations équivalentes en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme* », on entend par exemple le virement en provenance du client pour paiement d'une facture symbolique de frais de dossier émise par la structure d'exercice professionnel, virement effectué par l'intermédiaire d'une banque européenne. Cette méthode permet de s'appuyer indirectement sur l'identification et la vérification de l'identité du client effectuées par ladite banque.

Par « 4° *Obtenir directement une confirmation de l'identité du client de la part d'un tiers remplissant les conditions prévues au 1° ou au 2° du I de l'article L. 561-7* », on entend sur la base exclusive du 1° du I de l'article L. 561-7, par exemple, de demander à un autre expert-comptable, à un commissaire aux comptes, à un notaire, à un avocat... de confirmer l'identité de la personne physique absente, à la condition que cet autre professionnel ait lui-même identifié et vérifié l'identité de la personne physique absente.

Par « 6° *recueillir une signature électronique avancée ou qualifiée ou un cachet électronique ou qualifiée valide reposant sur un certificat qualifié ou avoir recours à un service d'envoi recommandé électronique qualifié comportant l'identité du signataire ou du créateur de cachet et délivré par un prestataire de service de confiance qualifié inscrit sur une liste de confiance nationale en application de l'article 22 du règlement (UE) n° 910/2014 du 23 juillet 2014* », on entend les produits et services répondant aux caractéristiques précitées et délivrés par un prestataire figurant sur la liste de confiance nationale établie par l'Agence nationale de la sécurité des systèmes d'information (ANSSI - www.ssi.gouv.fr).

La double vérification de l'identité d'une société n'est pas nécessaire si le responsable de la mission réalise la vérification de son identité en obtenant un extrait Kbis directement via le greffe du tribunal de commerce ou via Infogreffe, une copie d'un extrait du registre national du commerce et des sociétés, ou un document équivalent en droit étranger directement auprès de l'organisme qui le délivre (Réf. Par. 34).

A36.- Lorsqu'une lettre de mission englobe plusieurs entités juridiques, dont l'une est une filiale, un établissement ou tout autre entité, domicilié, enregistré ou établi dans un pays visé au paragraphe 36, l'ensemble de la relation d'affaires est soumis aux dispositions prévues à l'article R. 561-20-4 du CMF.

La tenue de comptabilité, la participation à l'établissement des comptes annuels et des déclarations fiscales, l'établissement des paies et des déclarations sociales pour un client, établi dans un Etat de l'Union Européenne, pouvant effectuer à titre occasionnel des opérations commerciales courantes avec les personnes visées au paragraphe 36 n'entrent pas dans le champ de l'article R. 561-20-4 du CMF. Ces missions font néanmoins, dès lors que le risque de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme est élevé, l'objet d'une vigilance renforcée.

Les éléments d'information complémentaire pouvant être collectés correspondent pour partie à ceux décrits au paragraphe A39.

Les listes visées au paragraphe 36 sont la liste des juridictions à haut risque ou la liste des juridictions sous surveillance du Groupe d'action financière (GAFI) et la liste de l'Union européenne des pays tiers à haut risque présentant des carences stratégiques dans leurs régimes de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme. (Réf. Par. 36)

Obligations de vigilance au cours de la relation d'affaires

A38.- Sont aussi concernées les opérations réalisées par une entité tierce faisant l'objet d'un examen par l'expert-comptable à la demande et pour le compte de son client, par exemple dans le cadre d'un audit d'acquisition. (Réf. Par. 38)

A39.- Selon l'arrêté du 2 septembre 2009, « *les éléments d'information susceptibles d'être recueillis pendant toute la durée de la relation d'affaires aux fins d'évaluation des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme peuvent être :*

1° *Au titre de la connaissance de la relation d'affaires :*

- *le montant et la nature des opérations envisagées (à titre d'exemples le chiffre d'affaires, les investissements...)* ;
- *la provenance des fonds (en particulier ceux qui transitent par les capitaux propres ou les comptes courants d'associés)* ;
- *la destination des fonds* ;
- *la justification économique déclarée par le client.*

2° *Au titre de la connaissance de la situation professionnelle, économique et financière du client et, le cas échéant, du bénéficiaire effectif :*

a) *Pour les personnes physiques :*

- *la justification de l'adresse du domicile à jour au moment où les éléments sont recueillis* ;
- *les activités professionnelles actuellement exercées* ;
- *les revenus ou tout élément permettant d'estimer les autres ressources* ;
- *tout élément permettant d'apprécier le patrimoine* ;
- *s'agissant des personnes politiquement exposées, les fonctions ou tout élément permettant d'apprécier la nature des liens existants entre ces personnes* ;

b) *Pour les personnes morales :*

- *la justification de l'adresse du siège social* ;
- *les statuts* ;
- *les mandats et pouvoirs* ;
- *ainsi que tout élément permettant d'apprécier la situation financière* ».

(Réf. Par. 39).

A40.- Le contrôle peut être opéré annuellement, par exemple à partir d'une déclaration de la direction. (Réf. Par. 40)

A41.- L'activité d'expertise comptable exige une vigilance renforcée à l'occasion de montages fiscaux, sociaux ou juridiques complexes. Ils peuvent correspondre à des phases sensibles de la vie de l'entreprise (création, augmentation ou réduction de capital, difficultés financières, entrée ou sortie d'associés...) ou à des opérations d'optimisation fiscale ou sociale.

Les diligences accomplies dans le cadre des missions normées correspondent à un niveau de vigilance standard. En présence de tels montages, la vigilance renforcée est applicable à l'opération, voire à la mission si la structure participe à l'élaboration du montage.

Les mesures de vigilance renforcée visent à augmenter la nature et l'étendue des informations collectées, ainsi qu'à intensifier la fréquence de leur mise à jour et à affiner l'étendue de leur analyse.

Lorsque le client ou son bénéficiaire effectif est une personne politiquement exposée, ou en présence d'une situation visée au paragraphe 36, la décision de maintenir la relation d'affaires avec cette personne est prise par un membre de l'organe exécutif de la structure ou toute personne habilitée à cet effet par l'organe exécutif. (Réf. Par. 41)

A42.- Les indicateurs de la présence d'une opération particulièrement complexe ou d'un montant inhabituellement élevé ou ne paraissant pas avoir de justification économique ou d'objet licite sont multiples. Ils peuvent être relatifs aux structures des entités, aux activités des entités, aux opérations, aux flux de trésorerie, dont en particulier les flux inhabituels qui font l'objet d'une surveillance attentive... L'analyse des risques de la profession d'expertise comptable (ARPEC) présente les situations et les cas les plus fréquemment rencontrés. (Réf. Par. 42)

Obligations de déclaration à TRACFIN

■ Champ d'application

A45.1.- Il n'appartient pas au responsable de la mission de qualifier l'infraction initiale qui a pu procurer les fonds. (Réf. Par. 45)

A45.2.- Les critères mentionnés à l'article D. 561-32-1 du code monétaire et financier (fraude fiscale) sont les suivants :

« 1° L'utilisation de sociétés écran, dont l'activité n'est pas cohérente avec l'objet social ou ayant leur siège social dans un Etat ou un territoire qui n'a pas adhéré à la norme relative à l'échange de renseignements sur demande à des fins fiscales, ou à l'adresse privée d'un des bénéficiaires de l'opération suspecte ou chez un domiciliataire au sens de l'article L. 123-11 du code de commerce ;

2° *La réalisation d'opérations financières par des sociétés dans lesquelles sont intervenus des changements statutaires fréquents non justifiés par la situation économique de l'entreprise ;*

3° *Le recours à l'interposition de personnes physiques n'intervenant qu'en apparence pour le compte de sociétés ou de particuliers impliqués dans des opérations financières ;*

4° *La réalisation d'opérations financières incohérentes au regard des activités habituelles de l'entreprise ou d'opérations suspectes dans des secteurs sensibles aux fraudes à la TVA de type carrousel, tels que les secteurs de l'informatique, de la téléphonie, du matériel électronique, du matériel électroménager, de la hi-fi et de la vidéo ;*

5° *La progression forte et inexplicée, sur une courte période, des sommes créditées sur les comptes nouvellement ouverts ou jusque-là peu actifs ou inactifs, liée le cas échéant à une augmentation importante du nombre et du volume des opérations ou au recours à des sociétés en sommeil ou peu actives dans lesquelles ont pu intervenir des changements statutaires récents ;*

6° *La constatation d'anomalies dans les factures ou les bons de commande lorsqu'ils sont présentés comme justification des opérations financières, telles que l'absence du numéro d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés, du numéro SIREN, du numéro de TVA, de numéro de facture, d'adresse ou de dates ;*

7° *Le recours inexplicé à des comptes utilisés comme des comptes de passage ou par lesquels transitent de multiples opérations tant au débit qu'au crédit, alors que les soldes des comptes sont souvent proches de zéro ;*

8° *Le retrait fréquent d'espèces d'un compte professionnel ou leur dépôt sur un tel compte non justifié par le niveau ou la nature de l'activité économique ;*

9° *La difficulté d'identifier les bénéficiaires effectifs et les liens entre l'origine et la destination des fonds en raison de l'utilisation de comptes intermédiaires ou de comptes de professionnels non financiers comme comptes de passage, ou du recours à des structures sociétaires complexes et à des montages juridiques et financiers rendant peu transparents les mécanismes de gestion et d'administration ;*

10° *Les opérations financières internationales sans cause juridique ou économique apparente se limitant le plus souvent à de simples transits de fonds en provenance ou à destination de l'étranger notamment lorsqu'elles sont réalisées avec des Etats ou des territoires visés au 1 ;*

11° *Le refus du client de produire des pièces justificatives quant à la provenance des fonds reçus ou quant aux motifs avancés des paiements, ou l'impossibilité de produire ces pièces ;*

12° *Le transfert de fonds vers un pays étranger suivi de leur rapatriement sous la forme de prêts ;*

13° *L'organisation de l'insolvabilité par la vente rapide d'actifs à des personnes physiques ou morales liées ou à des conditions qui traduisent un déséquilibre manifeste et injustifié des termes de la vente ;*

14° *L'utilisation régulière par des personnes physiques domiciliées et ayant une activité en France de comptes détenus par des sociétés étrangères ;*

15° *Le dépôt par un particulier de fonds sans rapport avec son activité ou sa situation patrimoniale connues ;*

16° *la réalisation d'une transaction immobilière à un prix manifestement sous-évalué. »*

(Réf. Par. 45).

A45.3- Les flux ne concernent pas uniquement les opérations de caisse ou les opérations financières transitant par des comptes bancaires ou d'autres organismes financiers. Ils visent aussi les virements de compte à compte enregistrés au sein de la comptabilité de l'entité. (Réf. Par. 45)

A45.4- Un flux à venir peut constituer l'expression d'une tentative de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme. Ainsi, par exemple, les engagements hors bilan reçus ou donnés, bien que n'affectant pas les comptes de l'entreprise, matérialisent des droits et des obligations potentiels au bénéfice ou au détriment de l'entité. Ils peuvent cacher une opération future de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme qu'il convient alors de déclarer. (Réf. Par. 45)

A45.5.- La consultation juridique vise tous les domaines du droit (comptable, fiscal, social...). On entend par consultation juridique toute prestation intellectuelle personnalisée qui tend à fournir un avis sur une situation soulevant des difficultés juridiques ainsi que sur la (ou les) voie(s) possible(s) pour les résoudre, concourant, par les éléments qu'elle apporte, à la prise de décision du bénéficiaire de la consultation. Elle doit être distinguée de l'information à caractère documentaire qui consiste à renseigner un interlocuteur sur l'état du droit ou de la jurisprudence relativement à un problème donné. (Réf. Par. 45)

■ Inexécution d'une opération

A46.- L'expert-comptable ayant prêté serment de respecter et de faire respecter la loi dans ses travaux, il ne peut prêter son concours à la commission d'un crime ou d'un délit, y compris si, à la suite d'une déclaration de soupçon, TRACFIN ne notifiait pas d'opposition.

Par opération visée par l'inexécution, il faut entendre :

- (a) la préparation ou la participation indirecte à une opération telle que la création, l'organisation des apports pour la création, l'achat ou la vente d'entités commerciales, l'exploitation ou l'administration de personnes morales ou de constructions juridiques, l'achat et la vente de biens immobiliers, la gestion de capitaux, de titres ou autres actifs du client ;
- (b) la réalisation d'un paiement ou d'un encaissement en vertu d'un mandat de paiement ou d'un recouvrement de créance prévus à l'article 22 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945.

Autant les opérations citées au a) donnent en principe le temps de la réflexion, autant celles mentionnées au b) offrent moins de recul. C'est pourquoi la structure d'exercice professionnel qui met en application le mandat de paiement et le recouvrement de créance adapte ses procédures internes relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

Le paiement de dettes pour le compte d'un client, directement effectué par l'expert-comptable, l'expose au risque de se trouver instrumentalisé dans une opération de blanchiment de capitaux (paiement de fausses factures, paiement à une organisation criminelle, participation à une fraude fiscale...), voire de financement du terrorisme.

Le recouvrement amiable des créances d'un client, effectué par l'expert-comptable, quand bien même s'opère-t-il directement sur le compte bancaire du client, l'expose à un risque de blanchiment de capitaux en encaissant des flux provenant d'activités illicites (créances fictives, fausses factures, ventes ou services sous embargo...) avant de les réintroduire dans l'activité licite de l'entreprise du client.

Certains facteurs aggravent la menace :

- l'exécution de transactions atypiques ;
- l'exécution de paiements ou de recouvrement amiable pour des clients situés dans des secteurs d'activité à risque élevé ;
- l'exécution de paiements à destination de pays ou territoires à risque ;
- la gestion des encaissements en provenance de pays ou territoires à risque ;
- l'exécution de paiements via un établissement de paiements hors Union européenne...

(Réf. Par. 46).

■ Modalités de déclaration

A47.- Si le responsable de la mission n'est pas expert-comptable, la déclaration de soupçon est effectuée par un expert-comptable responsable d'une autre mission pour le même client ou par un expert-comptable désigné à cet effet par la structure d'exercice professionnel. (Réf. Par. 47)

A48.- La copie de la déclaration de soupçon n'est pas conservée dans le dossier permanent. Elle est archivée dans un lieu empêchant sa consultation par une personne non autorisée. (Réf. Par. 48)

■ Droit de communication de TRACFIN

A50.- Si le responsable de la mission n'est pas expert-comptable, la réponse à TRACFIN est effectuée par un expert-comptable responsable d'une autre mission pour le même client ou par un expert-comptable désigné à cet effet par la structure d'exercice professionnel. (Réf. Par. 50)

■ Confidentialité et secret professionnel

A52.- L'expert-comptable, la structure d'exercice professionnel, ses dirigeants et préposés ne sont pas autorisés à porter à la connaissance d'une autorité judiciaire l'existence et le contenu d'une déclaration de soupçon. Par autorité judiciaire, il convient notamment d'entendre un officier de police judiciaire, un procureur de la République, un juge d'instruction et plus largement l'ensemble des magistrats de l'ordre judiciaire.

Toutefois, à titre dérogatoire, les personnes susvisées ont la possibilité d'informer l'autorité judiciaire de l'existence d'une telle déclaration, à la triple condition que :

- l'autorité judiciaire n'ait pas préalablement requis la déclaration de soupçon auprès de TRACFIN ;

- l'enquête judiciaire ait fait apparaître qu'elles peuvent être personnellement impliquées dans un mécanisme de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme ;
- cette information soit strictement nécessaire à leur exercice des droits de la défense, conformément au fait justificatif jurisprudentiel fondé sur l'état de nécessité, tel que consacré à l'article 122-7 du Code pénal. (Réf. Par. 52)

Sanctions

A58.- Le montant et le type de sanction infligée en cas de manquement aux dispositions de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme sont fixés en tenant compte, notamment :

- de la gravité et de la durée des manquements ;
- du degré de responsabilité de l'auteur des manquements, de sa situation financière, de l'importance des gains qu'il a obtenus ou des pertes qu'il a évitées, de son degré de coopération lors du contrôle et de la procédure ainsi que des manquements qu'il a précédemment commis ;
- s'ils peuvent être déterminés, des préjudices subis par des tiers du fait des manquements.

(Réf. Par. 58).

NORMES PROFESSIONNELLES SPÉCIFIQUES AUX MISSIONS

SOMMAIRE	Pages
NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION DE PRÉSENTATION DES COMPTES (NP 2300)	87
NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION D'EXAMEN LIMITÉ DES COMPTES (NP 2400)	105
NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION D'AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS DANS UNE PETITE ENTITÉ (NP 2910)	127
NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE AUX MISSIONS D'ASSURANCE SUR DES INFORMATIONS AUTRES QUE DES COMPTES COMPLETS HISTORIQUES (ATTESTATIONS PARTICULIÈRES) (NP 3100)	179
NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE A LA MISSION D'EXAMEN D'INFORMATIONS FINANCIÈRES PRÉVISIONNELLES (NP 3400)	213
NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION D'EXAMEN D'INFORMATIONS SUR LA BASE DE PROCÉDURES CONVENUES (NP 4400)	233
NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION DE COMPILATION DES COMPTES (NP 4410)	247
NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION D'AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS	261

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

Norme agréée par arrêté ministériel du 1^{er} 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
DÉFINITIONS	4
RESPONSABILITÉ DE LA DIRECTION DE L'ENTITÉ	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
MODALITÉS 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 1^{er} janvier 2012.

SOMMAIRE	Paragraphes
INTRODUCTION	1
NATURE DE LA MISSION	2
OBJECTIF DE LA MISSION	3
DÉFINITIONS	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 vigueur⁸.

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'entité⁹.

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.

⁸ Article 155 du Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable

⁹ 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.

■ Événements 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 1^{er} juillet 2017.*

SOMMAIRE

Paragraphes

INTRODUCTION	1-3
OBJECTIFS DE LA MISSION	4
DÉFINITIONS	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
Évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit	23
Éléments probants	24
Éléments 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
Évènements 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 À 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 1^{er} 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)¹⁰ relatives à l'audit des états financiers qu'il connaît 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.

¹⁰ 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.

Éléments 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.

Éléments 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.

Événements 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 memorandum 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 ISA¹¹ (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

¹¹ 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
Éléments probants	Éléments probants	ISA 500
Éléments probants - considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques	Éléments 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
Événements postérieurs à la clôture	Événements 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
	Paragraphe 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'ÉTATS FINANCIERS DANS UNE PETITE ENTITÉ

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 direction¹² 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'éthique¹³ 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.

¹² Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

¹³ 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'Éthique 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).

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. 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 direction¹⁴ 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'éthique¹⁵ 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.

¹⁴ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

¹⁵ 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'Éthique 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).

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. 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 direction¹⁶ 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'éthique¹⁷ 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.

¹⁶ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

¹⁷ 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'Éthique 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).

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. 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, apparaît 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*¹⁸ 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'éthique¹⁹ 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 dans les états financiers (*comptes*) consolidés. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers (*comptes*)

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'Éthique 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).

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 direction²⁰ 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 conjointement, de sa

²⁰ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

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 direction²¹ 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 créances a généré de nombreuses erreurs dans ces comptes. A la date de

²¹ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

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 direction²² 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 l'entité relatif à l'établissement d'états financiers (*comptes annuels, intermédiaires,...*)

²² Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

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) • Éléments 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.

Élément 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.

Événements postérieurs à la clôture (ISA 560) • Événements 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,

- (a) 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
- (b) 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 13 avril 2022 qui annule et remplace l'agrément du 1^{er} septembre 2016. Applicable à compter du 1^{er} juillet 2022.

SOMMAIRE	Paragraphes
INTRODUCTION	1
NATURE DE LA MISSION	2
OBJECTIF DE LA MISSION	3
DÉFINITIONS	
Définition des termes utilisés.....	4
Responsabilités au regard de l'information à attester.....	5-7
CARACTÉRISTIQUES 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
MODALITÉS D'APPLICATION	
Nature de la mission.....	A1-A2
Responsabilités au regard de l'information à attester.....	A3-A5
Niveau d'assurance.....	A5 bis
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 d'une information qui figure en lecture directe ou quasi directe dans des comptes annuels, dans des comptes intermédiaires ou dans les éléments sous-tendant l'établissement de ces comptes (prévue au paragraphe 11 de la norme).....	E2
ANNEXE 11 : EXTRAIT DU GLOSSAIRE DES TERMES ET EXPRESSIONS UTILISÉS	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.- À titre dérogatoire, lorsque la structure et le responsable de la mission sont sollicités pour attester la concordance d'une information qui figure en lecture directe ou quasi directe dans des comptes annuels, dans des comptes intermédiaires ou dans les éléments sous-tendant l'établissement de ces comptes 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 (Réf. Par. A5 bis).

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 permet 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 ou quasi directe dans les comptes annuels, dans les comptes intermédiaires ou dans les éléments sous-tendant l'établissement de ces comptes**

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, ré exécutions, 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).

Niveau d'assurance (réf. Par. 11)

A5 bis. Doivent être considérés comme figurant en lecture quasi directe les informations qui ne sont pas en lecture directe mais qui nécessitent peu de travaux de reconstitution tels que des recalculs ou des travaux d'estimations.

Il en va ainsi, par exemple, des informations suivantes :

- chiffre d'affaires réalisé sur une période donnée ;
- montant de la rémunération d'un mandataire social ou d'un salarié de la structure ;
- solde d'un compte ou d'un ensemble de comptes.

Lorsque l'information à attester n'est pas en lecture directe ou quasi directe, la structure et le responsable de la mission exercent leur jugement professionnel pour adapter les diligences prévues dans la présente norme leur permettant d'apprécier si l'information faisant l'objet de l'attestation est exempte ou non d'anomalies significatives au regard des critères identifiés.

En dehors des cas de lecture directe ou quasi directe, le professionnel a recours à la présente norme dans son intégralité.

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

E1 • Missions d'assurance de niveau raisonnable ou modéré

■ Mission d'assurance de niveau raisonnable - Attestation directe

Exemple de contexte²³

- 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.

²³ 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]^{24, 25}

Lieu, date et signature

²⁴ 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 ».

²⁵ 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 contexte²⁶

- 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.

²⁶ 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]^{27, 28}

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]

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]).

²⁷ 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 ».

²⁸ 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 ».

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)²⁹

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 mission³⁰, 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)].

■ Mission d'assurance de niveau modéré - Attestation directe

Exemple de contexte³¹ :

- 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 ;

²⁹ 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.

³⁰ 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.

³¹ 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.

- 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.

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]^{32, 33}

Lieu, date et signature

■ **Mission d'assurance de niveau modéré - Attestation indirecte**

Exemple de contexte³⁴

- 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 ;

³² 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 ».

³³ 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 ».

³⁴ 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.

- 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 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.

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]^{35, 36}

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.

[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 ... [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]).

³⁵ 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 ».

³⁶ 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 ».

Exemple d'observation(s)

[Le cas échéant] Observation(s)³⁷

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 mission³⁸, 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*)].

³⁷ 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.

³⁸ 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 d'une information qui figure en lecture directe ou quasi directe dans des comptes annuels, dans des comptes intermédiaires ou dans les éléments sous-tendant l'établissement de ces comptes (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...]³⁹.

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 €.

³⁹ 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]⁴⁰

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 besoins⁴¹.

Lieu, date et signature

⁴⁰ 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 ».

⁴¹ 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 • Élément 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 À LA MISSION D'EXAMEN D'INFORMATIONS FINANCIÈRES PRÉVISIONNELLES (NP 3400)

Norme agréée par arrêté ministériel du 20 septembre 2011.
Applicable au 1^{er} juillet 2012.

SOMMAIRE	Paragraphes
INTRODUCTION	1
NATURE DE LA MISSION	2
OBJECTIF DE LA MISSION	3
DÉFINITIONS	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 vigueur⁴².

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'entité⁴³.

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 :

- l'utilisation prévue de ces informations ;

⁴² Article 155 du Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable

⁴³ Code d'éthique de l'IFAC des professionnels comptables pour ce qui concerne les entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public.

- 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 budgétaires⁴⁴, 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

⁴⁴ 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...⁴⁵.

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

⁴⁵ 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 budgétaires⁴⁶, 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

⁴⁶ 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 budgétaires⁴⁷, 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

⁴⁷ 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 1^{er} janvier 2012.

SOMMAIRE

Paragrophes

INTRODUCTION	1
NATURE DE LA MISSION	2
OBJECTIF DE LA MISSION	3
DÉFINITIONS	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 entité⁴⁸ ; 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 contrôle⁴⁹ 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.

⁴⁸ Et/ou d'autres tiers intéressés.

⁴⁹ 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 vigueur⁵⁰.

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'entité⁵¹ 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.

⁵⁰ Article 155 du code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable.

⁵¹ 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 entité⁵², 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.

⁵² 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

E1 • 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 1^{er} janvier 2012.

SOMMAIRE	Paragraphes
INTRODUCTION	1
NATURE DE LA MISSION	2
OBJECTIF DE LA MISSION	3
DÉFINITIONS	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 vigueur⁵³.

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 termes de la mission. Elle facilite la planification des travaux et permet de

⁵³ Article 155 du Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable.

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 rapport⁵⁴ ;
- 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 ;

⁵⁴ 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 11 avril 2019.
Applicable au 1^{er} juillet 2019.

Sommaire des normes internationales d'audit (ISA)⁵⁵

- 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 Évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit
- ISA 500 Éléments probants
- ISA 501 Éléments probants - considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques
- ISA 505 Confirmations externes
- ISA 510 Missions d'audit initiales - soldes d'ouverture

⁵⁵ Ces normes ISA sont consultables et téléchargeables sur le site du CSOEC à l'adresse Internet www.experts-comptables.fr/Normes

- 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 Évènements postérieurs à la clôture
- ISA 570 Continuité d'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 701 Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant
- 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

NORME PROFESSIONNELLE SPÉCIFIQUE AUX ACTIVITÉS

SOMMAIRE

Pages

NORME PROFESSIONNELLE RELATIVE AUX ACTIVITÉS COMMERCIALES ET AUX ACTES D'INTERMÉDIAIRE	264
---	------------

NORME PROFESSIONNELLE RELATIVE AUX ACTIVITÉS COMMERCIALES ET AUX ACTES D'INTERMÉDIAIRE

*Norme agréée par arrêté ministériel du 12 mars 2021.
Applicable à compter du 3 mai 2021.*

SOMMAIRE

Paragraphes

INTRODUCTION

Champ d'application.....	1
Autorité de la norme.....	2

OBJECTIF.....	3
----------------------	----------

LIMITATIONS.....	4
-------------------------	----------

DÉFINITIONS.....	5-8
-------------------------	------------

EXIGENCES REQUISES

Dispositions générales.....	9-10
Respect des éventuelles dispositions spécifiques.....	11
Respect des règles déontologiques et du référentiel normatif.....	12-16
Rémunération.....	17
Assurance.....	18

Introduction

Champ d'application

1.- En application des premier et troisième alinéas de l'article 22 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945, « l'activité d'expertise comptable est incompatible avec toute occupation ou tout acte de nature à porter atteinte à l'indépendance de la personne qui l'exerce en particulier [...] avec toute activité commerciale ou acte d'intermédiaire autre que ceux que comporte l'exercice de la profession, sauf s'il est réalisé à titre accessoire et n'est pas de nature à mettre en péril l'exercice de la profession ou l'indépendance des associés experts-comptables ainsi que le respect par ces derniers des règles inhérentes à leur statut et à leur déontologie. Les conditions et limites à l'exercice de ces activités et à la réalisation de ces actes sont fixées par les normes professionnelles élaborées par le conseil supérieur de l'ordre et agréées par arrêté du ministre chargé de l'économie ».

Autorité de la norme

2.- La présente norme s'applique à toutes les structures d'exercice professionnel d'expertise comptable, aux experts-comptables, aux salariés autorisés à exercer l'activité d'expertise comptable sur le fondement des articles 83 ter et 83 quater de l'ordonnance susvisée et aux personnes pouvant exercer partiellement l'activité d'expertise comptable en application de l'article 26-0 de l'ordonnance susvisée.

Objectif

3.- La présente norme a pour objet de définir les conditions et les limites à l'exercice d'activités commerciales et à la réalisation d'actes d'intermédiaire.

Limitations

4.- Les activités commerciales et les actes d'intermédiaire doivent être effectués à titre accessoire, c'est-à-dire présenter un caractère connexe ou complémentaire aux activités autorisées aux experts-comptables, sans pouvoir constituer l'objet principal de l'activité d'une structure d'exercice professionnel d'expertise comptable. La dimension principale ou accessoire d'une activité s'apprécie en fonction d'un faisceau d'indices, tels que par exemple le chiffre d'affaires ou les moyens consacrés à cette activité.

Définitions

5.- Une activité commerciale consiste en la commercialisation de biens ou de services au sens du code de commerce, sous réserve des limitations visées au paragraphe 4.

6.- Un acte d'intermédiaire est défini, sous réserve des limitations visées au paragraphe 4 comme celui consistant à présenter, proposer ou aider à conclure des contrats, à réaliser d'autres travaux préparatoires à leur conclusion, ou à contribuer à leur gestion et à leur exécution.

7.- Le caractère connexe ou complémentaire s'entend comme le prolongement de l'exercice de l'activité d'expertise comptable, soit destiné à répondre au besoin du client, soit lié à une compétence professionnelle particulière de l'expert-comptable.

8.- L'activité d'agent d'affaires consiste à s'occuper des affaires d'autrui à titre habituel.

Exigences requises

Dispositions générales

9.- Les activités commerciales et les actes d'intermédiaire doivent être licites.

10.- Les activités d'agent d'affaires demeurent interdites aux personnes mentionnées au paragraphe 2, tel que précisé au cinquième alinéa de l'article 22 de l'ordonnance du 19 septembre 1945.

Respect des éventuelles dispositions spécifiques

11.- Les activités commerciales et les actes d'intermédiaire sont réalisés dans le respect des règles qui gouvernent, le cas échéant, l'exercice de ces activités ou de ces actes.

Respect des règles déontologiques et du référentiel normatif

12.- Les personnes mentionnées au paragraphe 2 ne doivent pas réaliser des activités commerciales et des actes d'intermédiaire contraires à la probité, à l'honneur ou à la dignité, ni qui soient de nature à déconsidérer ou mettre en péril l'exercice de la profession d'expert-comptable.

13.- Les activités commerciales ou les actes d'intermédiaire ne doivent pas porter atteinte à l'indépendance, l'objectivité et l'intégrité des personnes physiques mentionnées au paragraphe 2. Avant d'accepter ou de poursuivre une activité commerciale ou un acte d'intermédiaire, la personne les exerçant pour le compte de la structure d'exercice professionnel d'expertise comptable doit apprécier les risques d'atteinte à l'indépendance des personnes physiques mentionnées au paragraphe 2 du fait des intérêts ou des liens commerciaux avec le client, l'adhérent ou un tiers. Elle doit aussi s'assurer qu'elle n'exposera pas ces personnes physiques à des facteurs qui menaceraient leur objectivité ou leur intégrité.

14.- Les personnes mentionnées au paragraphe 2 doivent, dans l'exercice des activités commerciales et des actes d'intermédiaire, se conformer aux normes professionnelles et notamment celle relative aux obligations de la profession d'expertise comptable en matière de la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

15.- Les structures d'exercice doivent s'assurer qu'elles disposent de la compétence et des capacités pour réaliser les activités commerciales et les actes d'intermédiaire.

16.- La réalisation d'activités commerciales ou d'actes d'intermédiaire doit être conforme à l'objet social et aux statuts de la personne morale les accomplissant.

Rémunération

17.- Les activités commerciales ou les actes d'intermédiaire donnent lieu à une rémunération par le client ou l'adhérent exclusive de toute autre rémunération. Elle est convenue contractuellement et expressément avec ce dernier avant le début de l'activité ou de l'accomplissement de l'acte.

Assurance

18.- La structure d'exercice professionnel d'expertise comptable est tenue de justifier d'un contrat d'assurance garantissant les conséquences de la responsabilité civile qu'elle peut encourir en raison de l'ensemble de ses travaux et activités. Cette obligation d'assurance s'étend aux activités commerciales et aux actes d'intermédiaire réalisés à titre accessoire.

GLOSSAIRE DES TERMES ET EXPRESSIONS UTILISÉS

Définitions issues du glossaire

*Glossaire agréé par arrêté ministériel du 30 mai 2024 (publié au JO du 17 juillet 2024) annule et remplace 7 décembre 2020 (JO du 13)
Applicable à compter du 1^{er} janvier 2025.*

Dans le cas spécifique d'une mission d'audit d'états financiers, les définitions issues des normes internationales d'audit (ISA) de l'IFAC, transposées dans le référentiel normatif de l'OEC, prévalent sur le présent glossaire.

Ces normes ISA sont consultables et téléchargeables sur le site du CNOEC à l'adresse Internet www.experts-comptables.fr/Normes

Activité • Les activités, au sens du référentiel normatif, s'entendent des activités commerciales et des actes d'intermédiaire.

Ces activités sont autorisées sous réserve des limites prévues par la norme professionnelle relative aux activités commerciales et aux actes d'intermédiaire.

Adhérent • Voir « Client ».

Anomalie • Information 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 • Au sens de l'article L561-2-2 du code monétaire et financier, la ou les personnes physiques, soit qui contrôlent en dernier lieu, directement ou indirectement, le client, soit pour laquelle une opération est exécutée ou une activité exercée. Lorsque la personne contrôlée est une société, le bénéficiaire effectif est la ou les personnes physiques qui soit détiennent, directement ou indirectement, plus de 25 % du capital ou des droits de vote, soit exercent, par tout moyen, un pouvoir de contrôle sur la société. A défaut, et en l'absence de soupçon de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme, il peut s'agir du ou des représentants légaux.

Blanchiment • Fait de faciliter, par tout moyen, la justification mensongère de l'origine des biens ou des revenus de l'auteur d'un crime ou d'un délit ayant procuré à celui-ci un profit direct ou indirect, ou fait d'apporter un concours à une opération de placement, de dissimulation ou de conversion du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit (article 324-1 du code pénal). Le délit de blanchiment suppose un mouvement financier. Il est commis soit par l'auteur de l'infraction initial, soit par la personne qui va contribuer à donner une apparence légale à des fonds provenant de cette infraction. 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, son insuffisance 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, en tant que fournisseur, un contrat qui peut prendre la forme d'une lettre de mission. Ce terme vise également l'adhérent. Dans le cadre de

l'application de la norme professionnelle relative aux obligations de la profession d'expertise comptable en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, il s'agit aussi de la personne physique ou de la personne morale avec laquelle la structure envisage de conclure un contrat.

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 réglementaire est la correcte application ou reproduction de cette règle, de ce principe ou de ce texte légal ou réglementaire. La conformité suppose une référence à laquelle est 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 appropriée.

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.

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.

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.

Éléments probants • Éléments 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.

Épreuve • voir « Contrôles par épreuves ».

Erreur • Omission 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 le référentiel normatif, 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.

Financement du terrorisme • Fait de financer une entreprise terroriste en fournissant, en réunissant ou en gérant des fonds, des valeurs ou des biens quelconques ou en donnant des conseils à cette fin, dans l'intention de voir ces fonds, valeurs ou biens utilisés ou en sachant qu'ils sont destinés à être utilisés, en tout ou partie, en vue de commettre l'un quelconque des actes de terrorisme prévus au code pénal, indépendamment de la survenance éventuelle d'un tel acte (article 421-2-2 du code pénal). Cette opération n'est donc pas caractérisée par l'origine des fonds mais par leur destination.

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.

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.

Non-conformité du système de management de la qualité • Situation relevée a posteriori dans le cadre du processus de surveillance de la structure contraire :

- aux exigences légales et réglementaires applicables ou aux normes professionnelles ou ;
- au caractère approprié des rapports, lorsqu'ils sont prévus par un texte légal ou réglementaire ou une norme professionnelle.

Normes professionnelles • Normes d'exercice édictées par le Conseil national 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). Élément 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.

Personne politiquement exposée : Personne qui est exposée à des risques particuliers en raison des fonctions politiques, juridictionnelles ou administratives qu'elle exerce ou a cessé d'exercer depuis moins d'un an ou de celles qu'exercent ou ont cessé d'exercer depuis moins d'un an, en France ou à l'étranger, des membres directs de sa famille ou des personnes connues pour lui être étroitement associées (article R561-18 CMF).

Personnel technique • Responsables et collaborateurs prenant part aux missions et activités.

Petites structures • Structures dont les clients sont pour la plupart des petites entités et qui 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.

Elles visent essentiellement à identifier les incohérences contenues dans les comptes.

Processus de surveillance du système de management de la qualité • La structure définit et met en œuvre un processus de surveillance destiné à s'assurer que les règles et procédures internes sont pertinentes, adéquates, et qu'elles fonctionnent efficacement.

Professionnel de l'expertise comptable • voir « expert-comptable ».

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 • Relation professionnelle avec le client, et incluant le cas échéant le bénéficiaire effectif, définie à l'article L. 561-2-1 du CMF.

Responsable de la mission • Expert-comptable ou 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.

En matière de LBC-FT, les responsabilités du responsable de la mission sont définies dans la NPLAB.

Revue analytique • voir « Procédés analytiques ».

Revue de dossier • La revue des dossiers revêt un caractère technique. Elle consiste à examiner un dossier pour s'assurer que les travaux ont été effectués conformément aux obligations légales et réglementaires applicables et aux normes professionnelles. La revue de dossier est réalisée par une personne ayant la compétence appropriée.

Revue indépendante de la mission • Processus qui peut être 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.

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 exerçant l'activité d'expertise comptable : expert-comptable exerçant à titre individuel, société d'expertise comptable, association de gestion et de comptabilité ou autre entité inscrite au Tableau.

Supervision • La supervision des missions résulte du processus mis en place au sein de la structure destiné à s'assurer de leur bon déroulement. La supervision porte sur l'organisation et le suivi des missions. La supervision relève de la responsabilité du responsable de la mission tel que défini dans le présent glossaire.

Système de management de la qualité • Dans le référentiel normatif, ce terme désigne l'organisation mise en place au sein de la structure pour s'assurer du respect des textes légaux et réglementaire et des normes professionnelles et du caractère approprié des rapports émis lorsqu'ils sont prévus par un texte légal ou réglementaire ou une norme professionnelle.

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 

Immeuble le Jour - 200-216 rue Raymond Losserand
75680 Paris cedex 14
Tél. +33 (0)1 44 15 60 00
Fax +33 (0)1 44 15 90 05
www.experts-comptables.fr

ISBN 978-2-35267-907-3



25,00€

Prix TTC valable en France Métropolitaine