

COLLECTION
NOTES D'INFORMATION

NI XI.

LE COMMISSAIRE
AUX COMPTES
ET **L'AUDIT**
DES COMPTES CONSOLIDÉS

décembre 2011



Compagnie nationale des commissaires aux comptes
16 avenue de Messine - 75008 Paris

XI.

**LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET
L'AUDIT DES COMPTES CONSOLIDÉS**

| | |
|---|-----------|
| AVANT-PROPOS | 5 |
| 1 PRINCIPES GENERAUX RELATIFS A LA CERTIFICATION DES COMPTES CONSOLIDES | 8 |
| 1.1 TEXTES DE BASE | 8 |
| 1.11 Code de commerce – Partie législative | 8 |
| 1.12 Code de commerce – Partie réglementaire | 8 |
| 1.13 Code de commerce – Partie arrêtés | 8 |
| 1.2 ENTITES CONCERNEES PAR LA CERTIFICATION DES COMPTES CONSOLIDES | 8 |
| 1.21 Principes généraux..... | 8 |
| 1.22 Particularités..... | 8 |
| 1.221 L’entité est astreinte à publier des comptes consolidés | 8 |
| 1.222 L’entité non astreinte à publier des comptes consolidés décide volontairement d’établir et de publier des comptes consolidés | 8 |
| 1.223 L’entité non astreinte à publier des comptes consolidés décide volontairement d’établir des comptes consolidés pour des besoins spécifiques, sans toutefois les publier | 8 |
| 1.3 QUELS COMPTES SONT CERTIFIES PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ? | 9 |
| 1.31 Définition des comptes consolidés..... | 9 |
| 1.32 L’arrêté des comptes consolidés | 9 |
| 1.33 Chiffres comparatifs de l’exercice précédent..... | 9 |
| 1.331 Principe..... | 9 |
| 1.332 Incidence sur le rapport..... | 9 |
| 1.333 Rapport de certification d’un exercice antérieur à celui où la nomination du commissaire aux comptes est intervenue | 9 |
| a) Régularisation des délibérations de l’organe délibérant..... | 9 |
| b) Mission complémentaire relative aux exercices clos avant la nomination du commissaire aux comptes | 9 |
| c) Incidences sur le rapport du commissaire aux comptes | 9 |
| d) Sanctions pénales liées au défaut de nomination | 9 |
| 1.4 VERIFICATIONS ET INFORMATIONS SPECIFIQUES PREVUES PAR LES TEXTES LEGAUX ET REGLEMENTAIRES | 9 |
| 1.5 COMMUNICATION DES COMPTES ET DU RAPPORT DE GESTION AU COMMISSAIRE AUX COMPTES, AUX ACTIONNAIRES OU ASSOCIES | 10 |
| 1.51 Rappel des obligations applicables aux sociétés commerciales et des sanctions prévues en cas de non-respect | 10 |
| 1.511 Communication des comptes et du rapport de gestion au commissaire aux comptes..... | 10 |
| 1.512 Communication tardive des comptes au commissaire aux comptes..... | 10 |
| 1.513 Communication des comptes et du rapport de gestion aux associés ou actionnaires | 10 |
| 1.514 Présentation des comptes et du rapport de gestion à l’assemblée..... | 10 |
| 1.515 Sanctions pénales..... | 10 |
| 1.516 Nullités..... | 10 |
| 1.52 Non-communication au commissaire aux comptes des éléments nécessaires à l’émission de son rapport dans les délais prévus par la loi..... | 10 |
| 1.521 Démarche générale du commissaire aux comptes..... | 10 |
| 1.522 Attitude du commissaire aux comptes concernant l’établissement de son rapport..... | 10 |
| 1.523 Révélation des faits délictueux..... | 10 |
| 2 ACCEPTATION DE LA MISSION PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES | 11 |
| 2.1 PRISE DE CONNAISSANCE DU GROUPE..... | 11 |
| 2.11 Prise de connaissance de l’ensemble consolidé et de son environnement | 11 |
| 2.12 Identification préalable des entités importantes | 12 |
| 2.2 ACCES A L’INFORMATION | 13 |
| 2.21 Principe d’absence de secret professionnel entre le commissaire aux comptes et les auditeurs des entités | 13 |
| 2.22 Restriction d’accès à l’information (raisons externes ou propres à la direction)..... | 14 |
| 2.3 LETTRE DE MISSION | 15 |
| 2.31 Modalités d’établissement de la lettre de mission | 15 |
| 2.32 Contenu général de la lettre de mission | 16 |
| 2.33 Spécificités de la lettre de mission en matière de comptes consolidés | 17 |
| 2.331 Nature et étendue des travaux mis en œuvre dans les entités comprises dans le groupe | 17 |
| 2.332 Répartition des travaux entre les commissaires aux comptes au niveau de l’entité consolidante..... | 17 |
| 2.333 Accès aux dossiers des auditeurs des entités dans le cadre du contrôle qualité de la profession..... | 22 |
| 2.334 Budget d’honoraires..... | 22 |

| | | |
|----------|--|-----------|
| 3 | PLANIFICATION DE L'AUDIT DES COMPTES CONSOLIDÉS..... | 24 |
| 3.1 | PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ENSEMBLE CONSOLIDÉ ET DE SON ENVIRONNEMENT | 25 |
| 3.11 | <i>Prise de connaissance du groupe et de son environnement</i> | 25 |
| 3.12 | <i>Prise de connaissance du processus de consolidation</i> | 26 |
| 3.13 | <i>Prise de connaissance des instructions adressées par la direction du groupe aux entités.....</i> | 28 |
| 3.14 | <i>Prise de connaissance des contrôles groupe.....</i> | 29 |
| 3.2 | EVALUATION DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES DANS LES COMPTES CONSOLIDÉS RESULTANT DE FRAUDES OU D'ERREURS..... | 29 |
| 3.3 | IDENTIFICATION DES ENTITÉS IMPORTANTES..... | 31 |
| 3.31 | <i>Entités importantes en valeur (facteur quantitatif)</i> | 31 |
| 3.32 | <i>Entités importantes en raison de l'importance du risque d'anomalies significatives que leur information comptable peut faire peser sur les comptes consolidés (facteur qualitatif).....</i> | 32 |
| 3.33 | <i>Cas particulier des entités mises en équivalence</i> | 33 |
| 3.331 | <i>Spécificités propres à ces entités.....</i> | 33 |
| 3.332 | <i>Identification des entités importantes.....</i> | 34 |
| 3.333 | <i>Exemples de difficultés pratiques</i> | 34 |
| a) | <i>Difficultés à respecter les instructions du groupe.....</i> | 34 |
| b) | <i>Calendrier d'établissement de l'information comptable non compatible avec celui du groupe</i> | 35 |
| c) | <i>Accès restreint à la direction et aux auditeurs de ces entités</i> | 35 |
| d) | <i>Date de clôture de l'entité mise en équivalence différente de la date de clôture des comptes du groupe.....</i> | 35 |
| e) | <i>Différences de méthodes comptables ou de modalités d'application</i> | 35 |
| 3.334 | <i>Propositions pratiques</i> | 36 |
| 3.4 | NATURE DES TRAVAUX À METTRE EN ŒUVRE SUR LES ENTITÉS POUR REPOUDRE AUX RISQUES IDENTIFIÉS | 37 |
| 3.41 | <i>Nature des travaux à mettre en œuvre sur l'information comptable des entités importantes</i> | 39 |
| 3.42 | <i>Nature des travaux à mettre en œuvre pour les entités non importantes.....</i> | 41 |
| 3.421 | <i>Entités non importantes sur lesquelles des travaux, autres que des procédures analytiques au niveau du groupe, seront menés</i> | 41 |
| 3.422 | <i>Autres entités non importantes.....</i> | 43 |
| 3.43 | <i>Prise en compte des audits de comptes statutaires.....</i> | 43 |
| 3.5 | CONNAISSANCE DES AUDITEURS DES ENTITÉS..... | 44 |
| 3.51 | <i>Travaux à mettre en œuvre.....</i> | 44 |
| 3.511 | <i>Examen de l'identité des auditeurs des entités et nature de la mission qui leur a été confiée, de leur qualification professionnelle et de leur compétence</i> | 44 |
| 3.512 | <i>Compréhension des règles d'indépendance et de déontologie applicables à l'audit des comptes consolidés et capacité à les respecter.....</i> | 46 |
| 3.513 | <i>Possibilité d'implication dans les travaux qui seront réalisés par les auditeurs des entités pour les besoins de l'audit des comptes consolidés.....</i> | 50 |
| 3.514 | <i>Existence d'un système de surveillance de la profession dans l'environnement réglementaire de l'entité</i> | 50 |
| 3.52 | <i>Conséquences en cas de difficultés rencontrées dans la mise en œuvre des procédures de connaissance des auditeurs des entités.....</i> | 50 |
| 3.6 | SEUILS DE SIGNIFICATION..... | 51 |
| 3.61 | <i>Le seuil de signification au niveau des comptes consolidés.....</i> | 51 |
| 3.62 | <i>Seuils de signification au niveau des comptes consolidés de montants inférieurs pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations fournies dans l'annexe des comptes consolidés.....</i> | 52 |
| 3.63 | <i>Le seuil de signification au niveau des comptes des entités.....</i> | 52 |
| 3.64 | <i>Montant inférieur au seuil de signification pour la mise en œuvre des procédures d'audit dans les entités</i> | 53 |
| 3.65 | <i>Seuil de remontée des anomalies.....</i> | 54 |
| 3.7 | IMPLICATION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES DANS LES TRAVAUX RÉALISÉS PAR LES AUDITEURS DES ENTITÉS..... | 55 |
| 3.8 | INSTRUCTIONS D'AUDIT | 57 |
| 4 | MISE EN ŒUVRE DES TRAVAUX ET ÉVALUATION DU CARACTÈRE SUFFISANT ET APPROPRIÉ DES ÉLÉMENTS COLLECTÉS | 59 |
| 4.1 | MISE EN ŒUVRE DE TESTS SUR LES CONTRÔLES GROUPE ET SUR LE PROCESSUS DE CONSOLIDATION..... | 59 |
| 4.11 | <i>Tests sur l'efficacité des contrôles groupe</i> | 59 |
| 4.12 | <i>Tests sur l'efficacité des contrôles sur le processus de consolidation</i> | 62 |
| 4.13 | <i>Procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre sur le processus de consolidation</i> | 66 |
| 4.2 | PROCÉDURES ANALYTIQUES EFFECTUÉES AU NIVEAU DU GROUPE SUR LES ENTITÉS NON IMPORTANTES | 68 |

| | | |
|----------|--|-----------|
| 4.21 | <i>Nature des procédures analytiques à mettre en œuvre</i> | 68 |
| 4.22 | <i>Exemples de procédures analytiques à mettre en œuvre</i> | 69 |
| 4.3 | COMMUNICATION DES AUDITEURS LOCAUX..... | 70 |
| 4.4 | EVALUATION DU CARACTERE SUFFISANT ET APPROPRIE DES ELEMENTS COLLECTES..... | 73 |
| 4.5 | PROCEDURES ANALYTIQUES MISES EN ŒUVRE COMME MOYEN D'ANALYSE DE LA COHERENCE D'ENSEMBLE DES COMPTES | 75 |
| 4.6 | REVUE DES EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE..... | 76 |
| 4.61 | <i>Entités faisant l'objet d'un audit de leur information comptable</i> | 76 |
| 4.62 | <i>Autres entités</i> | 76 |
| 4.63 | <i>Modalités pratiques</i> | 77 |
| 5 | COMMUNICATION..... | 78 |
| 5.1 | DESTINATAIRES DES COMMUNICATIONS | 79 |
| 5.11 | <i>Identification des destinataires des communications</i> | 79 |
| 5.111 | Direction de l'entité consolidante | 79 |
| 5.112 | Organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce..... | 79 |
| 5.12 | <i>Éléments à communiquer en fonction des destinataires</i> | 80 |
| 5.121 | Communication à la direction de l'entité consolidante | 81 |
| 5.122 | Communication aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce | 81 |
| 5.2 | ELEMENTS SUR LESQUELS PORTENT LES COMMUNICATIONS | 81 |
| 5.21 | <i>Communication lors de la phase de planification</i> | 81 |
| 5.211 | Présentation d'ensemble, étendue et calendrier des travaux à réaliser | 81 |
| 5.212 | Forme, calendrier et contenu des communications | 81 |
| 5.22 | <i>Communication tout au long et / ou au terme de la mission</i> | 82 |
| 5.221 | Difficultés ou limitations rencontrées dans la mise en œuvre des travaux | 82 |
| 5.222 | Pratiques comptables | 82 |
| 5.223 | Faiblesses du contrôle interne | 83 |
| 5.224 | Fraudes..... | 85 |
| 5.225 | Déclarations de la direction..... | 86 |
| 5.226 | Modifications à apporter aux comptes consolidés..... | 86 |
| 5.227 | Irrégularités et inexactitudes | 86 |
| 5.228 | Autres éléments jugés importants | 87 |
| 5.229 | Indépendance | 87 |
| 5.3 | MODALITES DES COMMUNICATIONS | 88 |
| 5.31 | <i>Le principe d'une communication écrite pour certains éléments</i> | 88 |
| 5.32 | <i>Le principe d'une communication réciproque</i> | 88 |
| 5.33 | <i>Importance de la confidentialité de certaines informations</i> | 89 |
| 6 | OPINION D'AUDIT SUR LES COMPTES CONSOLIDES | 90 |
| 6.1 | INCIDENCES SUR L'OPINION D'AUDIT DE L'ENSEMBLE DES ANOMALIES NON CORRIGÉES.. | 90 |
| 6.2 | INCIDENCE SUR L'OPINION D'AUDIT DE L'APPRECIATION DU CARACTERE SUFFISANT ET APPROPRIE DES ELEMENTS COLLECTES..... | 90 |
| 7 | DOCUMENTATION..... | 91 |

AVANT-PROPOS

Depuis 1985, date à laquelle la loi a introduit l'obligation d'établissement et de publication des comptes consolidés en France, les enjeux liés à l'établissement des comptes consolidés se sont complexifiés avec la sophistication et l'internationalisation des groupes.

La mission du commissaire aux comptes est définie par le code de commerce. L'article L. 823-9 alinéa 2 du code de commerce, dispose que « *lorsqu'une personne ou une entité établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation.* » Pour répondre à cette obligation légale, les commissaires aux comptes formulent une opinion sur les comptes consolidés après avoir mis en œuvre un audit.

Les normes d'exercice professionnel, homologuées par arrêté du Garde des Sceaux dans les conditions précisées à l'article L. 821-1 du code de commerce, définissent les diligences à accomplir par le commissaire aux comptes pour remplir ses obligations légales et réglementaires. La norme d'exercice professionnel, NEP 600 – *Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés*, définit, en complément des dispositions prévues par les normes d'exercice professionnel relatives à la certification des comptes, les principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés. La NEP 600 s'applique quelle que soit la forme juridique de l'entité consolidante. Son paragraphe 2 précise par ailleurs que « *les principes [de la NEP 600] s'appliquent également lorsque les comptes à certifier par le commissaire aux comptes sont des comptes combinés.* »

Cette norme remplace et complète de manière significative l'ancienne norme 2-501 - *Utilisation des travaux d'un autre professionnel chargé du contrôle d'une entité détenue* du référentiel normatif de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes de juillet 2003. Elle comporte des changements importants par rapport à l'ancienne norme, notamment, elle :

- impose une implication importante du commissaire aux comptes dans la définition des travaux à mener au niveau des entités comprises dans la consolidation, particulièrement dans :
 - l'évaluation des risques dans les entités importantes ; et
 - les procédures d'audit à mener en réponse au risque élevé d'anomalies significatives ;
- définit les critères sur la base desquels le commissaire aux comptes évalue la possibilité d'utiliser les travaux des professionnels chargés du contrôle des comptes des entités comprises dans la consolidation, ci-après les « entités » ;
- met l'accent sur le contrôle interne mis en place par le groupe et le processus de consolidation ;
- définit les travaux à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes ou les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités selon la typologie de ces dernières, à savoir :
 - les entités importantes en raison de l'importance de leur contribution individuelle au regard des comptes consolidés ou de l'importance du risque d'anomalies significatives que leur information comptable peut faire peser sur les comptes consolidés ;
 - les entités non importantes au regard des comptes consolidés ;
- structure de façon plus claire les modalités de communication entre le commissaire aux comptes et les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ;

- appréhende l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés pour fonder l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes consolidés à partir :
 - des procédures d'audit réalisées sur le processus d'établissement des comptes consolidés ;
 - des travaux réalisés sur les entités par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités et / ou par le commissaire aux comptes.

La présente note d'information a pour objectifs :

- de préciser les modalités pratiques de mise en œuvre de la NEP 600 et de concourir, ce faisant, à la bonne information des professionnels ;
- d'être un instrument d'accompagnement destiné à aider les professionnels dans l'exercice de leur mission ;
- d'illustrer les paragraphes de la NEP 600 à l'aide d'exemples et d'un cas pratique ;
- de proposer des outils en français et en anglais¹ pour faciliter la mise en œuvre pratique de la NEP 600.

Il s'agit donc d'un guide pratique qui ne peut, en aucun cas, se substituer aux normes d'exercice professionnel.

Pour répondre à un aspect pratique, la présente note d'information utilise certains termes usuels dont le tableau ci-dessous présente la correspondance avec les termes retenus dans la norme d'exercice professionnel :

| Termes de la NEP 600 | Termes retenus dans la note d'information, y compris les outils | Descriptif |
|---|--|---|
| Entité consolidante | Entité consolidante / groupe | Entité qui établit les comptes consolidés soumis à certification du commissaire aux comptes |
| Commissaire aux comptes | Commissaire aux comptes | Organe de contrôle légal des comptes de l'entité consolidante |
| Professionnels chargés du contrôle des comptes des entités | Auditeurs des entités / auditeurs locaux | Contrôleurs légaux des entités ou autres professionnels qui réalisent les travaux de contrôle sur l'information comptable des entités |
| Contrôles conçus par l'entité consolidante et mis en œuvre dans l'ensemble consolidé pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés | Contrôles groupe | |
| Rapport sur les comptes consolidés | Rapport | Rapport sur les comptes consolidés ou combinés |
| Information comptable des entités | Information comptable des entités/ liasse de consolidation | |

¹ Pour être facilement utilisables par le commissaire aux comptes dans ses relations avec les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités.

| Termes de la NEP 600 | Termes retenus dans la note d'information, y compris les outils | Descriptif |
|--|---|---|
| <p>Risque élevé d'anomalies significatives que l'information comptable de l'entité peut faire peser sur les comptes consolidés</p> <p>...Importance du risque d'anomalies significatives que l'information comptable de l'entité peut faire peser sur les comptes consolidés</p> | Risque significatif | Risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière (tel que précisé au paragraphe 16 de la NEP 315) |
| Instructions communiquées aux professionnels chargés du contrôle des comptes des entités | Instructions d'audit | |
| Processus d'établissement des comptes consolidés | Processus de consolidation | |
| Synthèse des points relevés, les conclusions ou l'opinion des professionnels chargés du contrôle des comptes des entités | Rapport de l'auditeur de l'entité / auditeur local | |
| Seuil de signification au niveau des comptes consolidés pris dans leur ensemble | Seuil de signification groupe | |
| Seuil de signification au niveau des comptes de chaque entité dont l'information comptable doit faire l'objet, pour les besoins de l'audit des comptes consolidés, d'un audit ou d'un examen limité | Seuil de signification au niveau des comptes des entités | |
| Seuil en dessous duquel des anomalies sont manifestement insignifiantes au regard des comptes consolidés pris dans leur ensemble | Seuil de remontée des anomalies | |

Ne sont pas abordées dans la présente note d'information les problématiques liées aux référentiels comptables applicables.

Enfin, il est à noter que les textes légaux et réglementaires cités dans la note d'information correspondent à leur version en vigueur en date du 14 novembre 2011 (source « Légifrance »).

1 PRINCIPES GENERAUX RELATIFS A LA CERTIFICATION DES COMPTES CONSOLIDES

La note d'information de la CNCC, NI.I – *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés* contient de nombreux développements sur l'environnement légal et réglementaire propre à la certification des comptes consolidés. Il est rappelé ci-dessous les principaux thèmes traités avec les références aux parties concernées de ladite note d'information. Les commissaires aux comptes sont donc invités à s'y reporter.

1.1 TEXTES DE BASE

Se reporter au 1.1 de la NI.I précitée pour les sujets ci-après.

1.11 CODE DE COMMERCE – PARTIE LEGISLATIVE

1.12 CODE DE COMMERCE – PARTIE REGLEMENTAIRE

1.13 CODE DE COMMERCE – PARTIE ARRETES

1.2 ENTITES CONCERNEES PAR LA CERTIFICATION DES COMPTES CONSOLIDES

Se reporter au 1.22 de la NI.I précitée.

1.21 PRINCIPES GENERAUX

1.22 PARTICULARITES

1.221 L'entité est astreinte à publier des comptes consolidés

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

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

1.3 QUELS COMPTES SONT CERTIFIES PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ?

1.31 DEFINITION DES COMPTES CONSOLIDES

Se reporter au 3.112 de la note d'information de la CNCC, NI.I – *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.*

1.32 L'ARRETE DES COMPTES CONSOLIDES

Se reporter au 3.12 de NI.I précitée.

1.33 CHIFFRES COMPARATIFS DE L'EXERCICE PRECEDENT

Se reporter au 3.13 de la NI.I précitée.

1.331 Principe

1.332 Incidence sur le rapport

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

- a) **Régularisation des délibérations de l'organe délibérant**
- b) **Mission complémentaire relative aux exercices clos avant la nomination du commissaire aux comptes**
- c) **Incidences sur le rapport du commissaire aux comptes**
- d) **Sanctions pénales liées au défaut de nomination**

1.4 VERIFICATIONS ET INFORMATIONS SPECIFIQUES PREVUES PAR LES TEXTES LEGAUX ET REGLEMENTAIRES

Se reporter au 2.42 de la NI.I précitée.

1.5 COMMUNICATION DES COMPTES ET DU RAPPORT DE GESTION AU COMMISSAIRE AUX COMPTES, AUX ACTIONNAIRES OU ASSOCIES

1.51 RAPPEL DES OBLIGATIONS APPLICABLES AUX SOCIETES COMMERCIALES ET DES SANCTIONS PREVUES EN CAS DE NON-RESPECT

Se reporter au 3.151 de la note d'information de la CNCC, N.I – *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.*

1.511 Communication des comptes et du rapport de gestion au commissaire aux comptes

1.512 Communication tardive des comptes au commissaire aux comptes

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

1.514 Présentation des comptes et du rapport de gestion à l'assemblée

1.515 Sanctions pénales

1.516 Nullités

1.52 NON-COMMUNICATION AU COMMISSAIRE AUX COMPTES DES ELEMENTS NECESSAIRES A L'EMISSION DE SON RAPPORT DANS LES DELAIS PREVUS PAR LA LOI

Se reporter au 3.152 de la N.I précitée.

1.521 Démarche générale du commissaire aux comptes

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

1.523 Révélation des faits délictueux

2 ACCEPTATION DE LA MISSION PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Comme pour toute acceptation de mandat, l'acceptation par un commissaire aux comptes d'une mission impliquant l'audit de comptes consolidés suppose de sa part la mise en œuvre d'une démarche de vérification de sa capacité à effectuer la mission conformément aux dispositions du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes. Ledit code précise dans son article 13 - *Acceptation d'une mission* :

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

A cet effet, il réunit les informations nécessaires :

a) Sur la structure de la personne ou entité dont les comptes seront certifiés, son actionnariat et son domaine d'activité ;

b) Sur son mode de direction et sur la politique de ses dirigeants en matière de contrôle interne et d'information financière. »

Les situations qui pourraient conduire à ne pas accepter une mission de certification des comptes consolidés sur la base des exigences légales et réglementaires et du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes ne sont pas traitées dans la présente note d'information.

2.1 PRISE DE CONNAISSANCE DU GROUPE

2.11 PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ENSEMBLE CONSOLIDÉ ET DE SON ENVIRONNEMENT

Le commissaire aux comptes réunit les informations nécessaires, prévues à l'article 13 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, pour accepter la mission proposée.

En pratique, le commissaire aux comptes apprécie la nécessité d'obtenir les informations² concernant :

- la structure du groupe, y compris sa structure juridique et organisationnelle (par exemple : la manière dont le système d'élaboration de l'information financière du groupe est organisé) ;
- la structure de détention du capital (par exemple si elle est concentrée ou dispersée, la typologie des actionnaires ainsi que les relations entre les principaux actionnaires et les minoritaires dans une société par actions) ;
- les activités opérationnelles du groupe ;
- l'environnement réglementaire, économique et politique dans lesquels ces activités sont exercées ;
- le référentiel comptable utilisé pour l'établissement des comptes consolidés ;
- l'utilisation de centres de services partagés ;

² Ces points sont inclus et identifiés en gras dans l'exemple de questionnaire relatif à l'acceptation / la prise de connaissance du groupe inclus dans la présente note d'information (cf. NI.XI / E1).

- la capacité à accéder à l'information auprès de la direction, des membres de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance de l'entité consolidante ainsi qu'auprès des auditeurs des entités ;
- le référentiel de contrôle interne du groupe (par exemple Coso³) ;
- la description des principaux contrôles groupe ;
- le processus de consolidation et le système d'information utilisé pour le mettre en œuvre ;
- les auditeurs de chacune des entités, notamment leur appartenance à un réseau.

Concernant le système de remontée de l'information comptable d'un groupe, celui-ci peut, par exemple, être basé sur son organisation juridique dans le cadre de laquelle chaque entité prépare l'information comptable devant être incluse dans les comptes consolidés. Dans d'autres cas, le système de remontée d'information reflétera l'organisation opérationnelle du groupe par division, pays ou encore par branche. Ainsi, une entité, au sens de la NEP 600, peut être un(e) ou un regroupement de :

- filiale(s) ;
- division(s) ;
- tête(s) de sous-groupe ;
- zone(s) géographique(s) (regroupant une ou plusieurs entités) ;
- unité(s) de gestion ou « business unit » ;
- segment(s) d'activité ;
- branche(s) ;
- centre(s) de services partagés ;
- « joint-venture », compagnie(s) associée(s) ;
- fonction(s) ;
- processus ;
- structure(s) produisant un même produit et/ou service ;
- ... ou tout autre structure dont l'information comptable contribue aux comptes consolidés.

Le commissaire aux comptes apprécie, selon son jugement professionnel, l'étendue et la nature de la documentation à obtenir.

Les éléments listés ci-avant peuvent être obtenus auprès de la direction du groupe.

Outil :

NI.XI / E1 – Exemple de questionnaire relatif à l'acceptation / la prise de connaissance du groupe

2.12 IDENTIFICATION PREALABLE DES ENTITES IMPORTANTES

Sur la base des informations obtenues dans le cadre de sa prise de connaissance du groupe, le commissaire aux comptes procède en vue de l'acceptation de la mission à une première identification des entités importantes selon les critères suivants :

- leur contribution aux comptes consolidés ;
- le risque d'anomalies significatives que leur information comptable peut faire peser sur les comptes consolidés.

La partie 3.3 de la présente note d'information détaille les informations sur lesquelles le commissaire aux comptes se fonde pour procéder à cette identification.

³ Référentiel de contrôle interne défini par le Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

2.2 ACCES A L'INFORMATION

Aux termes de l'article L. 823-14, alinéa 1, du code de commerce, le commissaire aux comptes dispose des mêmes pouvoirs d'investigation auprès des entités contrôlées au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce que ceux qu'il a pour ses contrôles des comptes annuels. Cet article précise que dans le cadre des comptes consolidés ce pouvoir d'investigation concerne l'ensemble des entités comprises dans la consolidation.

Par ailleurs l'article L. 823-9, alinéa 3, du code de commerce précise que, le commissaire aux comptes procède à un « *examen des travaux des commissaires aux comptes des personnes et entités comprises dans la consolidation ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés du contrôle des comptes desdites personnes et entités* ».

Ainsi, en vue de l'acceptation de la mission, le commissaire aux comptes vérifie :

- qu'il aura accès à toute l'information nécessaire auprès de la direction du groupe et des auditeurs des entités ;
- qu'il aura la possibilité d'être impliqué dans les travaux de ces auditeurs ;

afin de collecter les éléments suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur les comptes consolidés.

2.21 PRINCIPE D'ABSENCE DE SECRET PROFESSIONNEL ENTRE LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET LES AUDITEURS DES ENTITES

L'article L. 822-15, alinéa 2, du code de commerce prévoit : « *Lorsqu'une personne morale établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes de la personne morale consolidante et les commissaires aux comptes des personnes consolidées sont, les uns à l'égard des autres, libérés du secret professionnel. Ces dispositions s'appliquent également lorsqu'une personne établit des comptes combinés.* »

Il résulte par ailleurs de l'article L. 823-9, alinéa 3, du code de commerce que « *sans préjudice des dispositions de l'article L. 823-14, la certification des comptes consolidés est délivrée notamment après examen des travaux des commissaires aux comptes des personnes et entités comprises dans la consolidation ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés du contrôle des comptes desdites personnes et entités.* »

La Commission des études juridiques de la CNCC rappelle dans sa réponse EJ 2010-29⁴ qu' « *aucun des deux articles précités ne fait de distinction fondée sur la méthode de consolidation utilisée. Il est question des « personnes consolidées » ou « des personnes et entités comprises dans le périmètre de consolidation ». Il convient donc de faire application de l'adage « Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus ». Le principe est par conséquent la levée du secret professionnel entre les commissaires aux comptes de l'entité consolidante et les commissaires aux comptes de personnes ou entités incluses dans le périmètre de consolidation, peu importe la méthode de consolidation retenue : globale, proportionnelle ou mise en équivalence⁵.* »

Elle précise également que « *la levée du secret professionnel s'applique tant pour les commissaires aux comptes en charge des personnes morales consolidées vis-à-vis des commissaires aux comptes de la personne morale consolidante que dans la situation inverse.* »

⁴ Bulletin CNCC n° 162, juin 2011, p. 267 s (EJ n°2010-29).

⁵ Se reporter au 3.333 c) de la présente note d'information.

S'agissant des auditeurs étrangers, la chancellerie précise en outre dans son courrier du 15 juin 2007, que l'expression « *commissaires aux comptes* » employée à l'article L. 822-15 du code de commerce « *présente ici un caractère générique : elle désigne [sous réserve des règles locales] l'ensemble des contrôleurs légaux intervenant dans le processus de consolidation, en France comme à l'étranger* ». ⁶

2.22 RESTRICTION D'ACCES A L'INFORMATION (RAISONS EXTERNES OU PROPRES A LA DIRECTION)

L'accès à l'information peut être restreint par :

- des circonstances indépendantes de la direction du groupe, par exemple des lois sur la confidentialité des données ;
- le refus de l'auditeur local de donner accès à la documentation d'audit que le commissaire aux comptes estime nécessaire d'obtenir ou ;
- la direction du groupe.

Le commissaire aux comptes apprécie, selon son jugement professionnel, si de telles restrictions :

- le conduisent à ne pas accepter la mission ;
- ou, s'il l'accepte, auront une incidence sur son opinion d'audit.

Il prend notamment en compte l'importance de l'entité concernée par la restriction (cf. 3.3 de la présente note d'information) pour apprécier le caractère plus ou moins critique d'une telle restriction.

⁶ Bulletin CNCC n°147, décembre 2007, p. 405.

2.3 LETTRE DE MISSION

Si le commissaire aux comptes accepte la mission, il établit une lettre de mission.

Le paragraphe 05 de la NEP 600 prévoit :

« *Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission et notamment celles des paragraphes 6 et 10 de ladite norme, relatives à l'intervention au sein d'un ensemble consolidé.* »

Le commissaire aux comptes du groupe définit les termes et conditions de ses interventions conformément aux principes de la NEP 210 - *La lettre de mission du commissaire aux comptes*, qui prévoit notamment que :

- une lettre de mission est établie la première année de son mandat⁷ et révisée si les circonstances l'exigent⁸ au moyen d'une nouvelle lettre de mission se substituant à la précédente ou d'une lettre de mission complémentaire⁹ ;
- lorsque la mission est dévolue à plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci établissent soit une lettre de mission commune, soit des lettres de mission individuelles¹⁰ (cf. 2.31 de la présente note d'information) ;
- une lettre de mission commune à plusieurs entités d'un même ensemble consolidé peut être établie sous certaines conditions¹¹ (cf. 2.31 de la présente note d'information) ;
- le commissaire aux comptes demande l'accord de l'entité sur les termes et conditions exposés dans la lettre de mission¹².

Le contenu même de la lettre de mission est régi par les paragraphes 09 et 10 de la NEP 210, ce dernier paragraphe prévoyant des dispositions particulières en cas notamment d'intervention au sein d'un ensemble consolidé.

2.31 MODALITES D'ETABLISSEMENT DE LA LETTRE DE MISSION

Les particularités de la vie d'un groupe (évolution du périmètre, de la nature ou de l'importance des activités, ...) amènent, en pratique, le commissaire aux comptes à établir une lettre de mission chaque année.

Lorsque plusieurs commissaires aux comptes constituent l'organe de contrôle légal des comptes, l'établissement, le cas échéant, d'une lettre de mission commune peut leur permettre de formaliser la répartition concertée des travaux entre eux, dont le principe est prévu par la NEP 100 - *Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes*. La présente note d'information utilisera la terminologie « les commissaires aux comptes » dans la partie réservée à la lettre de mission.

Dans la grande majorité des cas, cette lettre de mission ne concerne que l'entité consolidante. Toutefois, l'établissement d'une lettre de mission commune à plusieurs entités d'un même ensemble consolidé est possible, selon les dispositions du paragraphe 06 de la NEP 210 - *La lettre de mission du commissaire aux comptes*, notamment si les commissaires aux comptes sont également les commissaires aux comptes de tout ou partie des entités françaises :

⁷ Se reporter au paragraphe 04 de la NEP 210.

⁸ Se reporter au paragraphe 07 de la NEP 210.

⁹ Se reporter au paragraphe 08 de la NEP 210.

¹⁰ Se reporter au paragraphe 05 de la NEP 210.

¹¹ Se reporter au paragraphe 06 de la NEP 210.

¹² Se reporter au paragraphe 11 de la NEP 210.

« Lorsque le commissaire aux comptes d'une personne ou entité qui établit des comptes consolidés ou combinés est également commissaire aux comptes d'une ou plusieurs personnes ou entités du même ensemble, il apprécie s'il convient d'établir une lettre de mission commune à plusieurs de ces personnes ou entités. Lorsque le commissaire aux comptes choisit d'établir une lettre de mission commune, il doit demander à la personne ou l'entité mère mentionnée ci-dessus de lui confirmer par écrit que les personnes ou entités de l'ensemble ont donné leur accord sur le contenu de la lettre de mission pour ce qui les concerne. »

Dans ce cas, la demande d'accord sur les termes et conditions exposés dans la lettre de mission, telle que prévue au paragraphe 11 de la NEP 210 précitée, pourrait être formulée comme suit :

Par exemple :

« Nous vous saurions gré d'accuser réception de cette lettre et de confirmer par écrit tant votre acceptation des termes et conditions de notre mission que celle des entités visées par cette lettre et incluses dans votre périmètre de consolidation en retournant à chacun des commissaires aux comptes¹³ un exemplaire de cette lettre revêtu de votre signature avec la mention « bon pour accord. » »

L'acceptation par la direction du groupe des termes et conditions exposés dans la lettre de mission pourrait être formalisée par la signature du directeur général, du président du directoire ou du président du conseil d'administration¹⁴ de l'entité consolidante après la mention suivante :

Par exemple :

« Bon pour accord, pour le compte de [entité consolidante] et de [liste des entités consolidées visées par la lettre de mission commune]

Nom Prénom

Directeur général / Président du directoire / Président du conseil d'administration¹⁵

Société XXX

Date »

2.32 CONTENU GENERAL DE LA LETTRE DE MISSION

Conformément aux dispositions du paragraphe 09 de la NEP 210 - *La lettre de mission du commissaire aux comptes*, l'exemple de lettre de mission comporte les éléments suivants :

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

¹³ Ou bien « en nous retournant ».

¹⁴ Selon le cas, dans une société anonyme.

¹⁵ Par exemple dans une société anonyme.

Lorsque les commissaires aux comptes choisissent d'établir une lettre de mission commune, l'exemple de lettre de mission proposée dans la présente note d'information (cf. NI.XI / E2) peut être utilisé en l'adaptant aux particularités du groupe.

2.33 SPECIFICITES DE LA LETTRE DE MISSION EN MATIERE DE COMPTES CONSOLIDES

Le paragraphe 10 de la NEP 210 précitée prévoit que, dans certaines circonstances, le commissaire aux comptes complète la lettre de mission en mentionnant :

- « (...) en cas d'intervention au sein d'un ensemble consolidé, la nature et l'étendue des travaux qu'il entend mettre en œuvre dans les personnes ou les entités de cet ensemble ; (...)
- en cas de co-commissariat, la répartition des travaux entre les commissaires aux comptes et le budget d'honoraires alloué à chacun d'eux. »

2.331 Nature et étendue des travaux mis en œuvre dans les entités comprises dans le groupe

En pratique, la lettre de mission ne détaille généralement pas la nature et l'étendue des travaux qui seront mis en œuvre dans les entités comprises dans le groupe.

Elle rappelle généralement que la nature et l'étendue de ces travaux sont définies dans les instructions que les commissaires aux comptes adressent aux auditeurs des entités (cf. NI.XI / E2 – Exemple de lettre de mission).

2.332 Répartition des travaux entre les commissaires aux comptes au niveau de l'entité consolidante

a) Principes de répartition

L'article L. 823-15 du code de commerce dispose : « Lorsque la personne ou l'entité est astreinte à désigner deux commissaires aux comptes, ceux-ci se livrent ensemble à un examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes, selon les prescriptions énoncées par une norme d'exercice professionnel établie conformément au sixième alinéa de l'article L. 821-1. Une norme d'exercice professionnel détermine les principes de répartition des diligences à mettre en œuvre par chacun des commissaires aux comptes pour l'accomplissement de leur mission ».

La NEP 100 - *Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes* précise dans ses paragraphes 07 et 08 :

« 07. La répartition entre les commissaires aux comptes des travaux nécessaires à la réalisation de l'audit des comptes est équilibrée et effectuée sur la base de critères :

- quantitatifs, tel que le volume d'heures de travail estimé nécessaire à la réalisation de ces travaux, le volume horaire affecté à un des commissaires aux comptes ne devant pas être disproportionné par comparaison avec ceux attribués aux autres commissaires aux comptes ; et
- qualitatifs, tels que l'expérience ou la qualification des membres des équipes d'audit. »

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

Le Comité des normes professionnelles de la CNCC rappelle les éléments suivants :

- aucun texte ne fait référence à la répartition du volume global des heures des travaux à mener au niveau, d'une part, de l'entité consolidante contrôlée et, d'autre part, des entités consolidées ;
- comme dans toutes les normes d'exercice professionnel, la notion de « comptes » évoquée dans la NEP 100 concerne les comptes annuels et les comptes consolidés de l'entité ;
- le H3C a rendu un avis en date du 22 novembre 2007 sur l'application de la NEP 100 dans lequel il conclut : « *Enfin, et dans tous les cas, la norme s'appliquant à l'audit des comptes sociaux et des comptes consolidés, il convient, pour apprécier le caractère disproportionné ou non des volumes horaires affectés à chaque commissaire aux comptes, d'analyser la répartition du volume horaire portant à la fois sur les comptes sociaux et sur les comptes consolidés de l'entité.* » De plus, dans ce même avis, le H3C acte le principe que les budgets spécifiques au commissariat aux comptes des entités consolidées ne sont pas pris en compte pour apprécier la répartition du volume d'heures des travaux des commissaires aux comptes de l'entité consolidante.

Le Comité des normes professionnelles considère, sur la base des rappels ci-avant, qu'il convient de comprendre que la notion de répartition des travaux prévue à l'article L. 823-15 du code de commerce et par la NEP 100 :

- vise uniquement les travaux réalisés par les commissaires aux comptes de l'entité consolidante, nécessaires au contrôle des comptes annuels et consolidés de ladite entité ;
- ne vise pas :
 - les travaux réalisés, le cas échéant, par les commissaires aux comptes des entités consolidées sur :
 - les comptes statutaires desdites entités ;
 - les liasses de consolidation desdites entités, pour les besoins de l'audit des comptes consolidés, nécessaires à l'expression d'une opinion, de conclusions ou à l'établissement d'une synthèse de points relevés sur lesdites liasses ;quand bien même il s'agit des commissaires aux comptes de l'entité consolidante ou de l'un d'entre eux;
 - les travaux réalisés par les membres des réseaux des commissaires aux comptes de l'entité consolidante sur :
 - les comptes statutaires des entités consolidées en tant que commissaire aux comptes ou contrôleur légal desdites entités ;
 - les liasses de consolidation des entités consolidées, pour les besoins de l'audit des comptes consolidés, nécessaires à l'expression d'une opinion, de conclusions ou à l'établissement d'une synthèse de points relevés sur lesdites liasses.

Concernant les travaux à réaliser sur les comptes consolidés, le Comité des normes professionnelles rappelle les éléments suivants :

- en application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, « *... la certification des comptes consolidés est délivrée notamment après examen des travaux des commissaires aux comptes des personnes et entités comprises dans la consolidation ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés du contrôle des comptes desdites personnes et entités* » ;
- la NEP 600 - *Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés* reconnaît une implication importante des commissaires aux comptes de l'entité consolidante dans la définition des travaux à mener au niveau des entités comprises dans la consolidation, notamment dans l'évaluation des risques dans les entités importantes et les procédures d'audit à mener en réponse au risque élevé d'anomalies significatives. Elle définit également les critères sur la base desquels les commissaires aux comptes évaluent la possibilité d'utiliser les travaux des

professionnels chargés du contrôle des comptes des entités et, par conséquent, les circonstances dans lesquelles, les commissaires aux comptes seraient amenés à réaliser eux-mêmes des travaux dans lesdites entités.

Ainsi, la NEP 600 précise dans ses paragraphes 10 et 11 :

« 10. Le commissaire aux comptes évalue la possibilité d'utiliser, pour les besoins de l'audit des comptes consolidés, les éléments collectés et les conclusions émises par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités. Pour ce faire, il examine les critères suivants :

(a) l'identité de ces professionnels et la nature de la mission qui leur a été confiée, leur qualification professionnelle et leur compétence ;

(b) leur compréhension des règles d'indépendance et de déontologie applicables à l'audit des comptes consolidés et leur capacité à les respecter ;

(c) la possibilité qu'il a d'être impliqué dans les travaux qui seront réalisés par ces professionnels pour les besoins de l'audit des comptes consolidés ;

(d) l'existence d'un système de surveillance de leur profession dans l'environnement réglementaire des entités. »

« 11. A l'issue de cet examen, si le commissaire aux comptes estime qu'il ne peut utiliser pour les besoins de l'audit des comptes consolidés les travaux des professionnels chargés du contrôle des comptes des entités, il adapte son niveau d'implication dans les travaux requis et, si besoin, réalise lui-même ces travaux. »

La NEP 600 mentionne également à son paragraphe 29 :

« Le commissaire aux comptes :

- apprécie la pertinence des éléments transmis par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités tels que mentionnés dans le paragraphe 27 ;
- échange avec les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités, les directions des entités ou la direction de l'entité consolidante sur les éléments importants relevés ;
- évalue la nécessité de revoir d'autres éléments de la documentation des travaux des professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ;
- conçoit, dès lors que les travaux mis en oeuvre au niveau des entités sont estimés insuffisants, les procédures complémentaires à mettre en oeuvre par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ou par le commissaire aux comptes. »

b) Modalités de mise en œuvre du principe de répartition des travaux

Les modalités de mise en œuvre du principe de répartition des travaux pourraient être synthétisées comme suit :

| Nature des travaux | Réalisation des travaux |
|--|--|
| Travaux de planification | |
| <ul style="list-style-type: none"> - Prise de connaissance de l'entité, de l'ensemble consolidé et de son environnement - Identification des entités importantes¹⁶ - Evaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes consolidés pris dans leur ensemble - Détermination du ou des seuils de signification, au niveau du groupe et des entités | <p>Chaque commissaire aux comptes¹⁷</p> <p>=> aux fins de définir et de formaliser, avec l'autre commissaire aux comptes, de manière concertée :</p> <ul style="list-style-type: none"> . leur approche d'audit . le plan de mission et . le programme de travail |
| <p>Sur la base des travaux ci-avant :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Définition de la nature des travaux à mettre en œuvre sur les entités pour répondre aux risques identifiés - Appréciation si les éléments susceptibles d'être collectés à partir de ces travaux pourront être suffisants et appropriés - Formalisation et structuration des échanges entre les commissaires aux comptes et les auditeurs des entités, notamment via les instructions d'audit | <p>Les commissaires aux comptes ensemble</p> |
| <ul style="list-style-type: none"> - Connaissance des auditeurs locaux | <p>Répartition de manière concertée</p> |
| <p>Mise en œuvre des procédures d'audit conformément au plan de mission et définies dans le programme de travail¹⁸</p> | |
| <ul style="list-style-type: none"> - Contrôles groupe - Processus de consolidation - Procédures analytiques mises en œuvre sur les entités non importantes - Travaux réalisés sur l'information comptable des entités consolidées¹⁹ | <p>Répartition de manière concertée entre les commissaires aux comptes</p> |

¹⁶ L'identification des entités importantes contribue à l'identification du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes consolidés.

¹⁷ Chaque commissaire aux comptes veille à respecter les dispositions du paragraphe 05 de la NEP 100.

¹⁸ Se reporter au paragraphe 06 de la NEP 100.

¹⁹ Se reporter au 2.332 a) de la présente note d'information.

| Nature des travaux | Réalisation des travaux |
|---|--|
| Tout au long de la mission | |
| <p>En fonction des éléments collectés lors de la mise en œuvre des procédures d'audit :</p> <ul style="list-style-type: none"> - appréciation, tout au long de la mission, si leur évaluation du risque d'anomalies significatives reste appropriée - modification, le cas échéant : <ul style="list-style-type: none"> - de la nature - du calendrier ou - de l'étendue des travaux planifiés²⁰ | Les commissaires aux comptes ensemble |
| Examen contradictoire | |
| <ul style="list-style-type: none"> - Revue des travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes²¹ - Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés²² - Documentation dans son dossier des éléments de la revue permettant d'étayer son appréciation des travaux effectués par les co-commissaires aux comptes²³ | Chaque commissaire aux comptes |
| Finalisation de l'audit | |
| <ul style="list-style-type: none"> - Procédures analytiques permettant la revue de cohérence d'ensemble des comptes consolidés^{24 25} - Vérification de la sincérité et de la concordance avec les comptes consolidés des informations données à l'occasion de l'approbation des comptes²⁶ | Chaque commissaire aux comptes |
| <ul style="list-style-type: none"> - Communication aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce²⁷ | Les commissaires aux comptes, ensemble et de manière concertée |

²⁰ Se reporter au paragraphe 09 de la NEP 100.

²¹ Se reporter au paragraphe 10 de la NEP 100.

²² Se reporter au paragraphe 11 de la 100.

²³ Se reporter au paragraphe 12 de la NEP 100.

²⁴ Se reporter au 2.3 de la note d'information de la CNCC, NI.VIII - *Le commissaire aux comptes et les procédures analytiques*.

²⁵ Se reporter au paragraphe 15 de la NEP 100.

²⁶ Se reporter au paragraphe 16 de la NEP 100.

²⁷ Se reporter au paragraphe 17 de la NEP 100.

c) Formalisation dans la lettre de mission

Ces modalités de répartition ont été déclinées dans l'exemple de lettre de mission (cf. NI.XI / E2 – Exemple de lettre de mission) comme suit :

- la partie 2 de la lettre de mission, intitulée « organisation de la mission », précise notamment que les travaux seront conduits selon une répartition entre les commissaires aux comptes de l'entité consolidante, ainsi que le prévoit le paragraphe 10 de la NEP 210 - *La lettre de mission du commissaire aux comptes* ;
- une annexe à la lettre de mission peut présenter sous le format d'un tableau la répartition des travaux entre commissaires aux comptes (cf. NI.XI / E2bis – Exemple d'annexe à la lettre de mission : tableau de répartition des travaux par commissaire aux comptes).

2.333 Accès aux dossiers des auditeurs des entités dans le cadre du contrôle qualité de la profession

L'article R. 821-27 du code de commerce prévoit que dans le cadre des contrôles et inspections mentionnés à l'article L. 821-7 (et notamment du contrôle qualité périodique réalisé par le H3C) et menés sur la certification de comptes consolidés, il appartient aux commissaires aux comptes de l'entité consolidante française de :

- veiller à ce que les documents de travail établis par les auditeurs des entités, inscrits dans un Etat pour lequel aucun accord de coopération n'a été conclu par le H3C, soient dûment fournis aux personnes en charge des contrôles et inspections mentionnés à l'article L. 821-7 du code de commerce sur leur demande (soit en conservant eux-mêmes une copie des dossiers, soit en obtenant l'engagement desdits auditeurs de fournir l'accès à leurs papiers de travail, si nécessaire, le moment venu) ;
- le cas échéant, documenter dans leur dossier les moyens mis en œuvre pour s'acquitter de cette obligation ainsi que les difficultés rencontrées (obstacles légaux, refus de l'entité consolidée, ...).

Pour répondre à ces dispositions, les commissaires aux comptes veillent à informer :

- la direction de l'entité consolidante afin que celle-ci s'engage à prendre toute mesure appropriée vis-à-vis des entités contrôlées pour que les documents concernés puissent être obtenus sans restriction sur demande des personnes en charge des contrôles et inspections mentionnés à l'article L. 821-7 du code de commerce. Les dispositions de l'article R. 821-27 du code de commerce sont reprises dans la partie 5.4 de l'annexe 1 – Modalités d'intervention - de l'exemple de la lettre de mission précité ;
- les auditeurs des entités (cf. NI.XI / E7 – Exemple d'instructions d'audit du groupe).

2.334 Budget d'honoraires

Le budget d'honoraires relatif à l'audit des comptes consolidés n'entre pas dans le champ d'application du barème prévu à l'article R. 823-12 du code du commerce.

Toutefois, l'article 31 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes précise que :

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

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

Ce même article précise également que « *la rémunération du commissaire aux comptes est en rapport avec l'importance des diligences à mettre en œuvre, compte tenu de la taille, de la nature et de la complexité des activités de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés.* »

Le niveau des honoraires dépend notamment de la taille du groupe, du nombre d'entités le composant, de la complexité de leurs activités et de la qualité de l'organisation du groupe mise en place pour l'établissement des comptes consolidés.

 **Outils :**

- NI.XI / E2** – Exemple de lettre de mission :
se reporter à l'exemple de lettre de mission, actualisée chaque année, fournie par le Comité Audit DMF de la CNCC :
https://www.cncc.fr/sections/documentation_profes/espace_appel_public/modeles_de_letters/exemple_de_lettre_de/downloadFile/attachedFile/LDM_2010_DMF.doc?nocache=1279697202.47
- NI.XI / E2bis** – Exemple d'annexe à la lettre de mission : tableau de répartition des travaux par commissaire aux comptes

3 PLANIFICATION DE L'AUDIT DES COMPTES CONSOLIDÉS

Le paragraphe 6 de la NEP 600 prévoit :

« *Le commissaire aux comptes planifie son audit des comptes consolidés conformément aux principes de la norme d'exercice professionnel relative à la planification de la mission.* »

Il est important de rappeler que :

- le commissaire aux comptes assume seul la responsabilité de l'opinion émise sur les comptes consolidés. Ceci se concrétise par une forte implication lors de la phase de planification des approches par les auditeurs des entités pour la mise en œuvre de leurs travaux ;
- la planification de l'audit des comptes consolidés est un processus itératif et en particulier qui tient compte de tout événement significatif intervenant avant la mise en œuvre effective du plan de mission.

Dans le contexte spécifique de l'audit des comptes consolidés, la planification, telle que définie dans le paragraphe 3 de la NEP 300 – *Planification de l'audit*, consiste notamment à :

- définir *l'approche générale des travaux* qui est décrite dans un plan de mission reprenant notamment l'étendue, le calendrier et l'orientation des travaux, le seuil de signification retenu et les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail²⁸. A ce titre, le plan de mission des comptes consolidés pourra comprendre :
 - les objectifs de la mission sur les comptes consolidés (émission d'une opinion d'audit sur les comptes consolidés) (cf. partie 6 de la présente note d'information) ;
 - les éléments collectés lors de la prise de connaissance de l'activité du groupe, des entités le composant et de leur environnement, ayant un impact sur l'audit (cf. 3.1 de la présente note d'information) ;
 - une évaluation préliminaire du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes consolidés (cf. 3.2 de la présente note d'information) ;
 - l'identification des entités importantes (cf. 3.3 de la présente note d'information) et non importantes ;
 - la définition des travaux à mettre en œuvre au regard de cette évaluation préliminaire (cf. 3.4 de la présente note d'information) ;
 - la définition des seuils de signification (cf. 3.6 de la présente note d'information) ;
- définir les différents types de travaux à mettre en œuvre au niveau des entités. Ceux-ci sont communiqués aux auditeurs des entités par les instructions d'audit (cf. 3.8 de la présente note d'information) ;
- examiner la qualification professionnelle et la compétence des auditeurs des entités (cf. 3.511 de la présente note d'information) ;
- apprécier la compréhension par les auditeurs des entités des règles d'indépendance et de déontologie applicables à l'audit des comptes consolidés et leur capacité à les respecter (cf. 3.512 de la présente note d'information) ;
- *prévoir la nature et l'étendue des ressources* nécessaires au commissaire aux comptes pour réaliser sa mission, y compris le recours éventuel à des experts pour les problèmes les plus complexes.

²⁸ Paragraphe 10 de la NEP 300.

3.1 PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ENSEMBLE CONSOLIDÉ ET DE SON ENVIRONNEMENT

Les paragraphes 7 et 8 de la NEP 600 précisent les éléments ci-après :

« 07. En application de la norme d'exercice professionnel relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives au niveau des comptes consolidés.

Pour ce faire, le commissaire aux comptes prend connaissance :

- de l'ensemble consolidé et des entités qui le constituent, de leurs activités, et de leur environnement, du processus d'élaboration des comptes consolidés défini par l'entité consolidante et des instructions adressées par sa direction aux entités de l'ensemble consolidé ;*
- des contrôles conçus par l'entité consolidante et mis en œuvre dans l'ensemble consolidé pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés ;*

afin :

- d'identifier les entités importantes pour l'audit des comptes consolidés en fonction de l'importance de leur contribution individuelle ou de l'importance du risque d'anomalies significatives que l'information comptable de ces entités peut faire peser sur les comptes consolidés ;*
- d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes consolidés résultant de fraudes ou d'erreurs. »*

« 08. Lors de sa prise de connaissance, le commissaire aux comptes tient compte des informations recueillies avant l'acceptation de son mandat. »

3.11 PRISE DE CONNAISSANCE DU GROUPE ET DE SON ENVIRONNEMENT

Lors de la phase d'acceptation de la mission, le commissaire aux comptes a recueilli des informations dont il tient compte pour approfondir sa connaissance du groupe, des entités le composant, de leurs activités et de leur environnement, du processus de consolidation ainsi que des contrôles groupe.

Cette prise de connaissance :

- lui permet de confirmer ou de réviser la liste initiale des entités importantes et l'évaluation du risque d'anomalies significatives que leur information comptable peut faire peser sur les comptes consolidés ;
- contribue à son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes consolidés.

Lors de cette prise de connaissance, le commissaire aux comptes prend en compte notamment²⁹ les facteurs externes qui peuvent avoir un impact sur les comptes consolidés, y compris le référentiel comptable applicable, l'environnement légal et réglementaire applicable, le(s) secteur(s) d'activité et le(s) métier(s) du groupe, ses objectifs stratégiques et les risques associés ainsi que les principaux indicateurs de performance financière du groupe.

²⁹ Se reporter au paragraphe 13 de la NEP 315 – *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes.*

En application du paragraphe 18 de la NEP 315 – *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes*, le commissaire aux comptes met en œuvre notamment des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité et des procédures analytiques qui peuvent lui permettre d'identifier des opérations ou des événements inhabituels pour collecter les informations dont il a besoin. Ces procédures analytiques peuvent être réalisées à partir :

- de comptes consolidés intermédiaires ;
- d'éléments de gestion et de suivi de la mesure et de l'analyse de la performance du groupe (budget, états analytiques, ...).

 **Outil :**

[NI.XI / E1 – Exemple de questionnaire relatif à l'acceptation / la prise de connaissance du groupe](#)

3.12 PRISE DE CONNAISSANCE DU PROCESSUS DE CONSOLIDATION

Dans le cadre de sa prise de connaissance du processus de consolidation en place au niveau du groupe, le commissaire aux comptes prend notamment en considération les éléments suivants³⁰ :

- le référentiel comptable applicable au niveau du groupe :
 - les méthodes comptables appliquées par le groupe, les changements dans ces méthodes par rapport aux exercices précédents et les changements qui résultent de nouvelles méthodes comptables ou de méthodes comptables révisées (ces méthodes comptables et leurs modalités d'application sont généralement centralisées dans un manuel de consolidation groupe) ;
 - le processus mis en place par le groupe pour répondre aux dispositions du référentiel comptable applicable concernant :
 - les entités à inclure dans le périmètre de consolidation ;
 - la méthode de consolidation à retenir ;
 - les secteurs retenus pour l'information sectorielle ;
 - les parties liées et les transactions effectuées avec des parties liées ;
 - la maîtrise du référentiel comptable par la direction des entités ;
 - le processus mis en place par la direction du groupe pour :
 - identifier les différences entre le référentiel comptable applicable au niveau du groupe et celui utilisé localement par l'entité ;
 - vérifier que ces différences sont retraitées afin d'assurer l'homogénéité des méthodes comptables appliquées au sein du groupe ;
- les procédures d'élaboration des comptes consolidés :
 - les procédures mises en place pour comptabiliser les écritures de consolidation, incluant la façon dont elles sont préparées, autorisées et comptabilisées. L'expérience des personnes qui sont chargées d'exécuter et de superviser ce processus est également importante ;
 - les procédures mises en place pour identifier la fréquence, la nature et le montant des transactions intragroupe et les traiter ;
 - les procédures mises en œuvre pour :

³⁰ Se reporter également au 4.12 de la présente note d'information pour un descriptif détaillé des contrôles sur le processus de consolidation.

- s'assurer de l'exhaustivité et de l'exactitude de l'information comptable transmise par les entités ainsi que de sa transmission dans les délais fixés par la direction du groupe ;
- traiter des entités dont la date de clôture est différente de celle du groupe ;
- convertir l'information comptable des entités établie en devises étrangères ;
- obtenir les informations relatives aux événements postérieurs à la clôture de l'exercice ;
- identifier, réconcilier et éliminer les comptes, transactions et résultats intragroupe ;
- identifier et évaluer les actifs et les passifs acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprise ;
- en fonction du référentiel comptable applicable :
 - les principes d'amortissement et/ou de dépréciation des écarts d'acquisition ;
 - les accords conclus avec des actionnaires majoritaires ou minoritaires concernant les pertes encourues par une entité (par exemple dans une société par actions, prise en charge par l'actionnaire majoritaire de la totalité des pertes).
- le format et le contenu des liasses de consolidation :

Les liasses de consolidation comportent généralement un ensemble d'états standards présentant l'information comptable à incorporer dans les comptes consolidés. Ces liasses ne prennent cependant pas la forme, en règle générale, d'un jeu complet d'états financiers établis et présentés conformément à un référentiel comptable applicable.

Elles sont souvent accompagnées d'instructions pratiques permettant de les compléter.

- le système d'information :

Les processus de consolidation s'appuient en général sur des logiciels de consolidation permettant :

- d'automatiser tout ou partie des opérations de consolidation ;
- d'améliorer leur fiabilité, limitant ainsi les pointages et les recoupements ;
- de faciliter les sous-consolidations éventuelles.

Ces logiciels de consolidation comportent généralement les fonctionnalités suivantes :

- le calcul des pourcentages de contrôle et des pourcentages d'intérêt ;
- l'édition des comptes cumulés ;
- la saisie des liasses de consolidation et le contrôle de cohérence des données ;
- les conversions monétaires ;
- l'enregistrement des écritures de retraitement et de consolidation ;
- la génération automatique d'écritures de retraitement ou de consolidation ;
- la restitution de ces écritures sous forme de journaux ;
- l'édition d'états d'anomalies (par exemple la mise en évidence des comptes intragroupe non soldés) ;
- l'édition des comptes consolidés et des contributions de chaque entité ;
- la présentation de la contribution de chaque entité consolidée aux différents agrégats des comptes consolidés ;
- l'élaboration du tableau des flux de trésorerie ;
- l'analyse des variations des capitaux propres consolidés par entité ;
- le calcul de l'impact des changements de périmètre et/ou des méthodes de consolidation ;
- le calcul des effets des variations de cours des devises.

Quelles que soient les fonctionnalités du logiciel utilisé, la qualité des informations produites par le logiciel de consolidation dépend :

- de la fiabilité des données de base, notamment l'information comptable des entités, les taux de change, les pourcentages de détention, ... ;
- du correct paramétrage du logiciel de consolidation ;
- de la rigueur dans l'application des procédures d'utilisation du logiciel ;
- du niveau de contrôle automatisé que permet le logiciel.

L'obtention du manuel des règles de gestion paramétrées dans le logiciel permet au commissaire aux comptes d'obtenir une bonne compréhension du fonctionnement du logiciel et de ses paramètres.

3.13 PRISE DE CONNAISSANCE DES INSTRUCTIONS ADRESSEES PAR LA DIRECTION DU GROUPE AUX ENTITES

En pratique, tout ou partie des procédures de consolidation est communiqué aux directions des entités aux moyens d'instructions.

La compréhension et l'évaluation de la qualité des instructions émises par le groupe est un contrôle important pour l'audit des comptes consolidés. A ce titre, le commissaire aux comptes prend connaissance des instructions envoyées par le groupe aux directions des entités. En pratique, ces instructions fournissent le plus souvent des informations sur les points suivants :

- les méthodes comptables applicables ;
- le périmètre de consolidation et les méthodes de consolidation ;
- les exigences légales et autres exigences applicables en matière d'informations à fournir pour l'établissement des comptes consolidés, notamment au titre :
 - de l'information sectorielle ;
 - des parties liées et des transactions effectuées avec celles-ci ;
 - des opérations et des soldes intragroupe ; et
- un calendrier de transmission de l'ensemble des informations pour produire la liasse de consolidation.

Le commissaire aux comptes peut demander aux auditeurs de certaines entités de vérifier et de confirmer que les instructions adressées par la direction du groupe sont bien reçues et comprises par les directions des entités.

Dans le cas où aucune instruction de consolidation n'est émise par la direction du groupe, le commissaire aux comptes apprécie l'impact sur son approche d'audit et la nécessité de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires.

Par exemple :

« Dans un groupe qui comprend peu d'entités et dans lequel la direction du groupe intervient de façon régulière et fréquente dans les entités (visites régulières de la direction et des responsables financiers, suivi par la direction du groupe des indicateurs de performance financière clés, traitements comptables des opérations significatives inhabituelles effectués par la direction du groupe), le commissaire aux comptes peut estimer que l'absence d'instructions émises par la direction du groupe n'a pas d'impact sur son approche d'audit, car l'implication de la direction du groupe dans les entités lui permet de transmettre efficacement l'ensemble des informations nécessaires à l'établissement correct de l'information comptable des entités et au processus de consolidation.

En revanche, dans l'hypothèse où la direction du groupe n'interviendrait pas de façon régulière et fréquente dans les entités, le commissaire aux comptes serait conduit, en l'absence d'instructions, à sélectionner un nombre plus important d'entités pour lesquelles un audit de l'information comptable serait demandé. »

3.14 PRISE DE CONNAISSANCE DES CONTROLES GROUPE

La direction du groupe conçoit, met en œuvre au niveau du groupe et de ses entités, des contrôles permettant de s'assurer que les procédures définies sont appliquées correctement et de façon homogène par l'ensemble des entités constituant le groupe et de produire des comptes consolidés de qualité.

Les contrôles groupe peuvent, par exemple, inclure une combinaison des éléments suivants³¹ :

- un suivi régulier des opérations des entités et de leurs indicateurs de performance financière au moyen, par exemple, de rapports réguliers d'activité permettant à la direction du groupe de comparer les réalisations des entités par rapport aux budgets et de prendre les mesures appropriées ;
- un processus d'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes consolidés par la direction du groupe, par exemple, pour identifier, analyser et gérer les risques liés à l'activité, y compris le risque de fraudes ;
- un système d'information incluant des contrôles automatiques identiques à l'ensemble ou à une partie du groupe ;
- des règles et procédures communes, y compris un manuel de procédures groupe d'élaboration de l'information comptable des entités ;
- des dispositifs groupe, tels qu'un code de bonne conduite et un programme de prévention de la fraude ;
- des accords de délégation d'autorité et de responsabilités à la direction des entités ;
- les travaux réalisés par l'audit interne³², lequel peut être considéré comme faisant partie des contrôles groupe, par exemple, lorsque la fonction d'audit interne est centralisée.

Le commissaire aux comptes peut réaliser ou demander aux auditeurs des entités de réaliser des tests sur l'efficacité de ces contrôles (cf. 4.11 de la présente note d'information).

3.2 EVALUATION DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES DANS LES COMPTES CONSOLIDES RESULTANT DE FRAUDES OU D'ERREURS

Lors de la phase de prise de connaissance, le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives dans les comptes consolidés résultant de fraudes ou d'erreurs. Des exemples de facteurs ou de faits qui pourraient indiquer un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs dans les comptes consolidés sont présentés ci-dessous :

- un degré de complexité important quant à la structure et l'organisation même du groupe dû à de nombreuses fusions, acquisitions, cessions ou autres réorganisations ;
- un manque de transparence de la structure organisationnelle et de la gouvernance du groupe ;
- des contrôles groupe généraux inexistant, peu nombreux et/ou défectueux ;
- des entités importantes implantées dans des pays ou dans des zones géographiques présentant des risques opérationnels, réglementaires, légaux ou fiscaux ;
- des transactions significatives entre parties liées ;
- des relations complexes entre les entités ;
- des soldes intragroupe non équilibrés et/ou non réconciliés ;

³¹ Se reporter également au 4.11 de la présente note d'information pour un descriptif plus détaillé de ces exemples de contrôles groupe.

³² Se reporter à la NEP 610 – *Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne*.

- des méthodes comptables retenues par certaines entités qui diffèrent de celles suivies par le groupe pour l'établissement des comptes consolidés ;
- des entités avec des dates d'arrêtés décalées par rapport à celle du groupe ;
- des changements fréquents d'auditeurs locaux ;
- des transactions significatives entre entités au sein de pays ou dans des zones géographiques à risques (ex : paradis fiscaux, ...).

Concernant plus particulièrement l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, le commissaire aux comptes met en œuvre les travaux décrits aux paragraphes 12 à 19 de la NEP 240 - *Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes* en les adaptant au contexte de l'audit des comptes consolidés. Ainsi notamment, il s'enquiert auprès de la direction du groupe :

- « *de l'appréciation qu'elle a du risque que les comptes [consolidés] comportent des anomalies significatives résultant de fraudes*³³ ;
- *des procédures qu'elle a mises en place pour identifier les risques de fraude dans [le groupe] et pour y répondre, y compris les risques spécifiques qu'elle aurait identifiés, ou les catégories d'opérations, les soldes de comptes ou les informations fournies dans l'annexe au titre desquels un risque de fraude peut exister* »³³.

A ce titre, il demande l'identification des entités pour lesquelles un risque de fraude peut exister.

Il s'enquiert également, notamment auprès de la direction du groupe et auprès des personnes chargées de l'audit interne, de leur connaissance de fraudes révélées, suspectées ou alléguées concernant l'une des entités du groupe. Il s'entretient de ces questions avec les membres des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce³⁴.

Il prend par ailleurs connaissance de la façon dont les membres des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce exercent leur surveillance sur le processus suivi par la direction du groupe pour identifier et répondre aux risques de fraude dans le groupe et les contrôles que celle-ci a mis en place pour réduire ces risques³⁵.

A l'instar des audits portant sur des comptes annuels, il existe une présomption de risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits³⁶ dans les comptes consolidés. Le commissaire aux comptes évalue le risque de fraude en fonction des différentes catégories de produits du groupe en tenant compte du résultat des échanges relatifs au risque de fraude au sein de l'équipe d'audit.

Les membres de l'équipe affectée à l'audit des comptes consolidés s'entretiennent du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs³⁷. Dans un audit des comptes consolidés, ces entretiens peuvent aussi inclure les auditeurs des entités.

Ces échanges constituent une étape importante dans l'élaboration par le commissaire aux comptes des travaux à mettre en œuvre pour répondre aux risques identifiés.

La décision du commissaire aux comptes concernant les personnes à impliquer dans ces échanges, comment et quand ils interviendront, ainsi que l'étendue des questions à traiter, est conditionnée par

³³ Se reporter au paragraphe 13 de la NEP 240.

³⁴ Se reporter aux paragraphes 13 et 14 de la NEP 240.

³⁵ Se reporter au paragraphe 15 de la NEP 240.

³⁶ Se reporter au paragraphe 19 de la NEP 240.

³⁷ Se reporter aux paragraphes 7 de la NEP 240 et 20 de la NEP 315.

l'expérience passée avec le groupe. Le commissaire aux comptes détermine également les informations à communiquer aux personnes qui n'ont pas participé à ces échanges³⁸.

Un exemple de support d'entretien concernant le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes est proposé dans la présente note d'information (cf. NI.XI / E4).

Outil :

NI.XI / E4 – Exemple de support d'entretien pour l'évaluation du risque de fraude

3.3 IDENTIFICATION DES ENTITES IMPORTANTES

L'identification des entités importantes nécessite de recourir au jugement professionnel du commissaire aux comptes, cette étape ne reposant pas simplement sur une analyse quantitative. En effet, plusieurs critères sont à prendre en compte.

3.31 ENTITES IMPORTANTES EN VALEUR (FACTEUR QUANTITATIF)

Le risque d'anomalies significatives au niveau des comptes consolidés dépend en premier lieu du caractère significatif de l'information comptable des entités. Pour identifier les entités importantes, le commissaire aux comptes apprécie la contribution individuelle des entités aux comptes consolidés sur la base de pourcentages d'un ou de plusieurs agrégats. L'identification de tels agrégats ainsi que la détermination des pourcentages à retenir dépend du jugement professionnel et prend en compte des informations collectées lors de la prise de connaissance du groupe, par exemple celles concernant les principaux indicateurs de performance financière du groupe. En fonction des activités et de l'environnement du groupe, les agrégats pertinents peuvent, notamment, être les suivants :

- les actifs ou certaines catégories d'actifs ;
- les passifs ou certaines catégories de passifs ;
- certains agrégats du compte de résultat ; ou
- le chiffre d'affaires.

Le commissaire aux comptes peut ne retenir qu'un seul agrégat :

Par exemple :

« Dans un groupe, le commissaire aux comptes peut considérer que les entités dont la contribution au chiffre d'affaires consolidé (agrégat retenu comme pertinent) excède 15% sont des entités importantes. »

Par exemple :

« Dans un autre groupe, une entité peut être considérée comme importante si sa contribution au total de l'actif consolidé est supérieure à un certain pourcentage. »

³⁸ Se reporter aux paragraphes 8 de la NEP 240 et 20 de la NEP 315.

Dans d'autres cas, le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire de recourir à plusieurs agrégats pertinents, en fonction des spécificités du groupe et de l'information comptable des entités :

Par exemple :

« Le commissaire aux comptes peut retenir le chiffre d'affaires comme critère pertinent et déterminer, sur la base du chiffre d'affaires consolidé, le pourcentage à appliquer pour identifier les entités importantes. Cependant, si l'une des entités est en charge de la gestion de la trésorerie du groupe ou de la centralisation de son endettement financier, le critère du chiffre d'affaires ne permettra pas d'identifier cette entité comme importante ; par contre, cette entité peut être considérée comme importante au regard de sa contribution aux actifs et passifs consolidés. »

Par exemple :

« Dans une situation où un groupe possède des entités qui déclarent un chiffre d'affaires significatif mais des marges très faibles, ou encore des entités dont le niveau de résultat est très fluctuant ou faible, il peut s'avérer utile de retenir deux critères pertinents à appliquer à l'ensemble des entités : l'un fondé sur le chiffre d'affaires et le second fondé sur le résultat avant impôt. Lors de l'identification des entités importantes, le commissaire aux comptes pourrait ainsi appliquer ces deux agrégats à l'ensemble des entités et retenir celles qui répondent au moins à l'un d'entre eux. »

Par exemple :

« Dans le cas où des entités enregistrent des pertes, le commissaire aux comptes peut retenir comme agrégats pertinents :

- le résultat avant impôt pour les entités dont le résultat est bénéficiaire ;
- le chiffre d'affaires et/ou les stocks pour les entités dont le résultat est négatif.

De manière alternative, le commissaire aux comptes pourrait également retenir l'ensemble de ces trois agrégats (résultat avant impôt, chiffre d'affaires et stocks) pour l'ensemble des entités. »

3.32 ENTITES IMPORTANTES EN RAISON DE L'IMPORTANCE DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES QUE LEUR INFORMATION COMPTABLE PEUT FAIRE PESER SUR LES COMPTES CONSOLIDES (FACTEUR QUALITATIF)

Le commissaire aux comptes peut considérer comme importante une entité dont il estime la contribution aux agrégats consolidés peu significative mais qui présente en revanche un ou plusieurs risques significatifs.

Par exemple :

« Une entité chargée de la gestion des instruments financiers peut exposer le groupe à des risques significatifs, alors même que cette entité n'a pas une contribution importante dans les comptes consolidés. »

Pour apprécier si une entité est importante en raison de l'existence d'un ou plusieurs risques significatifs, les éléments suivants peuvent utilement être pris en compte :

- la réglementation locale complexe ;
- une entité dont la justification économique n'est pas évidente ;
- une entité acquise récemment ;
- une entité générant des pertes de manière récurrente ;

- une entité présentant des faiblesses significatives du contrôle interne ;
- une entité dont la direction possède un niveau insuffisant de compétence ou de connaissance du référentiel comptable applicable ;
- des risques associés à la localisation géographique de l'entité (par exemple, instabilité politique ou économique) ;
- une entité dont le groupe est extrêmement dépendant (par exemple, une entité détentrice de brevets stratégiques) ;
- une entité dont le groupe est extrêmement dépendant en termes de financement ;
- des facteurs de risque de fraude identifiés au niveau de l'entité, incluant notamment :
 - l'absence de conformité au référentiel comptable applicable ;
 - un historique de fraudes ou de suspicions de fraudes ;
 - un manque d'intégrité ou de sérieux doutes quant à l'intégrité de la direction ;
 - une pression excessive exercée par le groupe sur l'entité pour l'atteinte des objectifs ;
 - des estimations comptables qui seraient biaisées ;
 - la comptabilisation des produits³⁹ ;

Par exemple :

« Concernant le risque de fraude résultant de la comptabilisation des produits :

Dans un groupe où les entités développent différentes catégories de produits, le risque d'anomalies résultant de fraudes peut être isolé sur une catégorie de produits spécifique à une entité ou à un petit nombre d'entités. Dans de telles situations, il est probable que ces entités soient considérées comme importantes en raison du risque d'anomalies significatives que leur information comptable peut faire peser sur les comptes consolidés.

En revanche, lorsque les entités ont les mêmes catégories de produits, ce risque peut s'avérer identique pour l'ensemble des entités. Dans ce cas, si certaines d'entre elles contribuent faiblement au chiffre d'affaires consolidé, le commissaire aux comptes pourra considérer que ces entités ne sont pas importantes. »

 **Outil :**

NI.XI / E5 – Exemple de feuille de travail relative à l'identification des entités importantes

3.33 CAS PARTICULIER DES ENTITES MISES EN EQUIVALENCE

3.331 Spécificités propres à ces entités

Quels que soient le niveau de contrôle exercé par le groupe et la méthode de consolidation, le commissaire aux comptes applique les dispositions prévues par la NEP 600. Parmi les entités du périmètre de consolidation, les entités mises en équivalence constituent une catégorie aux caractéristiques spécifiques compte tenu de l'absence de contrôle de ces entités par le groupe. De ce fait, le commissaire aux comptes peut être amené à adapter les travaux à mettre en œuvre pour identifier les entités importantes dans le cas de groupes consolidant des entités mises en équivalence.

³⁹ Se reporter au paragraphe 19 de la NEP 240 et au 3.2 de la présente note d'information.

3.332 Identification des entités importantes

Dans le cadre de sa prise de connaissance du groupe, le commissaire aux comptes prend plus particulièrement connaissance des éléments suivants :

- la nature, l'activité, l'environnement des entités mises en équivalence ;
- les statuts de l'entité, le pacte éventuel entre associés, ou tout autre contrat qui régit les relations du groupe avec l'entité mise en équivalence ;
- le niveau d'information dont bénéficie la direction du groupe dans chacune de ces entités ;
- l'évaluation par la direction du groupe du niveau de risque lié aux activités de ces entités ;
- l'évaluation par la direction du groupe du risque d'anomalies significatives que la qualité de l'information comptable de ces entités pourrait faire peser sur les comptes consolidés ;
- les contrôles mis en place par la direction du groupe pour répondre à ces risques ;
- les procédures et les contrôles mis en place par la direction du groupe pour l'enregistrement des écritures relatives à l'information comptable de ces entités dans les comptes consolidés ;
- les dates de clôture de ces entités, notamment les cas où elles diffèrent de la date de clôture des comptes du groupe et, le cas échéant, les procédures mises en œuvre pour tenir compte de ces différences ;
- les entités dont l'information comptable est contrôlée par un auditeur et la date de mise à disposition du résultat des travaux effectués par cet auditeur.

Cette étape de prise de connaissance permet au commissaire aux comptes d'évaluer si les entités mises en équivalence sont importantes au regard de critères quantitatifs et qualitatifs.

Les critères quantitatifs peuvent être notamment :

- la contribution des capitaux propres de l'entité mise en équivalence au regard des capitaux propres consolidés ;
- la contribution de la quote-part de résultat de l'entité mise en équivalence au regard du résultat consolidé.

Les critères qualitatifs peuvent, par exemple, être appréciés par rapport aux facteurs suivants :

- les caractéristiques de l'activité (activité récurrente, importance des estimations comptables, utilisation d'instruments financiers, existence de contrats complexes, etc.) ;
- la compétence de la direction de l'entité mise en équivalence ;
- la qualité des procédures d'établissement des comptes et le niveau de contrôle exercé par la direction de l'entité ;
- la date de clôture de l'entité par rapport à celle des comptes du groupe (identique, proche) ;
- la disponibilité des comptes de l'entité dans le délai d'arrêté des comptes du groupe ;
- l'audit des comptes de l'entité par un auditeur compétent ;
- l'absence de conformité des méthodes comptables à celles du groupe et l'importance des retraitements jugés nécessaires (se reporter au 3.333 e) de la présente note d'information).

3.333 Exemples de difficultés pratiques

a) Difficultés à respecter les instructions du groupe

Les instructions émises par la direction du groupe peuvent se révéler incompatibles avec les systèmes d'information en place dans l'entité mise en équivalence, par exemple, lorsque :

- le logiciel de consolidation n'est pas en place dans l'entité ou ;
- il n'existe pas de règles claires concernant les réconciliations intragroupe.

b) Calendrier d'établissement de l'information comptable non compatible avec celui du groupe

Le calendrier d'établissement de l'information comptable peut être plus tardif que celui des autres entités du groupe, ne permettant pas une prise en compte fiable de cette information dans les comptes consolidés.

c) Accès restreint à la direction et aux auditeurs de ces entités

Quand bien même la levée du secret professionnel prévue à l'article L. 822-15 du code de commerce s'applique entre le commissaire aux comptes de l'entité consolidante et les auditeurs des entités mises en équivalence (cf. 2.21 de la présente note d'information), en pratique, dès lors que le groupe n'exerce qu'une influence notable dans l'entité mise en équivalence, l'accès à la direction et aux auditeurs de ces entités peut parfois être délicat en raison des relations voire de l'absence de relations entre la direction du groupe et la direction de l'entité concernée. La situation peut être encore plus difficile en cas d'absence d'auditeur local.

Par ailleurs, hors de France, l'accès peut être limité, non seulement par la direction de l'entité mise en équivalence, mais par des circonstances externes, notamment l'existence de restrictions légales ou règlementaires relatives à la confidentialité des données (cf. 2.22 de la présente note d'information).

d) Date de clôture de l'entité mise en équivalence différente de la date de clôture des comptes du groupe

Lorsque la date de clôture d'une entité comprise dans la consolidation est antérieure de plus de trois mois à la date de clôture des comptes du groupe, ceux-ci « *sont établis sur la base de comptes intérimaires contrôlés par un commissaire aux comptes ou, s'il n'en est point, par un professionnel chargé du contrôle des comptes* »⁴⁰.

Dans le cas des sociétés mises en équivalence, lorsque le groupe ne dispose pas d'un accès suffisant à l'information des entités concernées, deux difficultés peuvent être rencontrées :

- l'obtention de l'information sur les événements significatifs survenus entre la date de clôture de l'entité et celle du groupe, lorsque la date de clôture de l'entité est antérieure de moins de trois mois à celle des comptes du groupe ;
- l'établissement d'une information comptable intérimaire pour les seuls besoins du groupe, lorsque la date de clôture de l'entité est antérieure de plus de trois mois à celle des comptes du groupe.

e) Différences de méthodes comptables ou de modalités d'application

N'étant pas soumises aux obligations figurant dans le manuel comptable du groupe, les entités mises en équivalence, même lorsqu'elles appliquent le même référentiel comptable que le groupe, peuvent établir leur information comptable sur la base d'options ou de modalités différentes de celles du groupe audité par le commissaire aux comptes.

La direction du groupe peut avoir des difficultés à identifier et analyser l'impact de ces options ou modalités d'application sur l'information comptable des entités mises en équivalence.

⁴⁰ Article L. 233-25 du code de commerce.

3.334 Propositions pratiques

En pratique, dans de telles situations, il convient de mener l'étape de planification le plus tôt possible, de manière à anticiper toute difficulté et à sensibiliser, le cas échéant, la direction du groupe à ces difficultés.

Pour les entités mises en équivalence et qui ont été considérées comme importantes par le commissaire aux comptes lors de la prise de connaissance du groupe, il convient pour celui-ci de répondre, aussitôt que possible lors de la planification des travaux, aux points spécifiques suivants :

- évaluation de la capacité de la direction du groupe à obtenir l'accès à toute information nécessaire ;
- évaluation de sa propre capacité à avoir accès aux auditeurs des entités concernées, aussitôt que possible ;
- identification dès que possible des entités où l'information comptable nécessaire ne sera pas disponible ou ne sera pas soumise au contrôle des auditeurs locaux dans les délais requis ;
- obtention de la confirmation qu'il pourra avoir accès à l'information comptable des entités mises en équivalence ainsi qu'à la direction de ces entités ;
- le cas échéant, obtention de la confirmation qu'il pourra être impliqué dans les travaux des auditeurs des entités mises en équivalence lorsqu'il le jugera nécessaire ;
- prise en compte des contrôles que le groupe a pu mettre en place sur l'information comptable des entités concernées et qui pourraient améliorer leur fiabilité ;
- prise en compte des éléments d'information que la direction du groupe collecte dans le cadre de ses propres travaux pour l'élaboration des comptes consolidés et prise en compte de l'information comptable des entités concernées dans les comptes du groupe ;
- le cas échéant, identification des personnes représentant le groupe dans les organes d'administration et ou de surveillance de ces entités et entretiens avec elles.

Enfin, au-delà de la levée du secret professionnel prévue à l'article L. 822-15 du code de commerce, le commissaire aux comptes s'attache à respecter le principe de discrétion, tel que prévu à l'article 9 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes qui dispose : « *Le commissaire aux comptes respecte le secret professionnel auquel la loi le soumet. Il fait preuve de prudence et de discrétion dans l'utilisation des informations qui concernent des personnes ou entités à l'égard desquelles il n'a pas de mission légale. ...* » En effet, certains éléments collectés auprès des auditeurs des entités mises en équivalence n'ont pas vocation à être transmis par le commissaire aux comptes à la direction du groupe ou aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce.

3.4 NATURE DES TRAVAUX A METTRE EN OEUVRE SUR LES ENTITÉS POUR REpondre AUX RISQUES IDENTIFIES

Le paragraphe 15 de la NEP 600 précise :

« En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes consolidés, le commissaire aux comptes détermine :

- les tests à réaliser, le cas échéant, sur l'efficacité des contrôles conçus par l'entité consolidante et mis en œuvre dans l'ensemble consolidé pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés ;*
- la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à réaliser sur l'information comptable établie par les entités pour les besoins de l'audit des comptes consolidés ;*
- la nature et l'étendue de son implication dans les travaux réalisés par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités pour les besoins de l'audit des comptes consolidés ainsi que le calendrier correspondant. »*

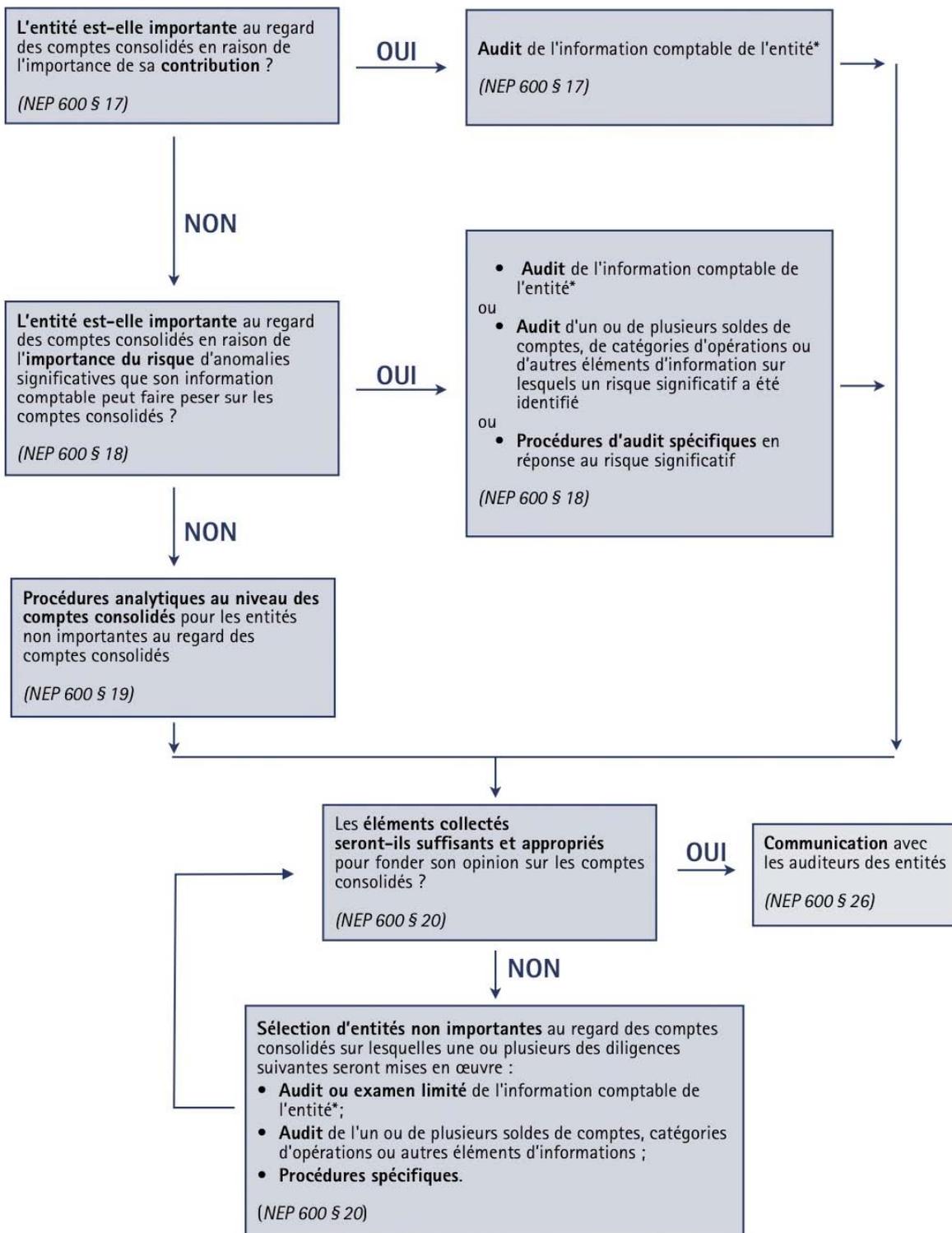
En ce qui concerne les tests à réaliser sur l'efficacité des contrôles groupe, se référer au 4.11 de la présente note d'information.

Pour déterminer la nature et l'étendue des travaux à réaliser sur l'information comptable des entités (cf. 3.41 et 3.42 de la présente note d'information) et son implication dans les travaux des auditeurs locaux (cf. 3.7 de la présente note d'information), le commissaire aux comptes tient compte des éléments suivants :

- la contribution des entités aux comptes consolidés (cf. 3.31 de la présente note d'information) ;
- le risque d'anomalies significatives que l'information comptable des entités peut faire peser sur les comptes consolidés (cf. 3.32 de la présente note d'information) ;
- l'appréciation des auditeurs des entités (cf. 3.5 de la présente note d'information) ;
- son appréciation sur le caractère suffisant et approprié des éléments susceptibles d'être collectés pour fonder son opinion sur les comptes consolidés.

Le schéma ci-après synthétise la nature des travaux à mettre en œuvre sur l'information comptable des entités en fonction de la classification des entités et de l'appréciation du caractère suffisant et approprié des éléments que le commissaire aux comptes prévoit de collecter pour fonder son opinion sur les comptes consolidés.

Nature des travaux à mettre en œuvre sur les entités pour répondre aux risques identifiés



* En utilisant le ou les seuil(s) de signification défini(s) au niveau des comptes de l'entité.

La nature des travaux à mettre en œuvre, telle que mentionnée dans le schéma ci-dessus, varie en fonction de l'importance de la contribution individuelle des entités aux comptes consolidés ou du risque d'anomalies significatives que l'information comptable de ces entités peut faire peser sur les comptes consolidés, à savoir :

- pour les entités importantes au regard des comptes consolidés :
 - audit de l'information comptable des entités importantes en valeur (unique possibilité lorsque l'entité est importante en valeur - facteur quantitatif) ;
 - audit de l'information comptable ou audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes, de catégories d'opérations ou d'autres éléments d'information (par exemple, informations fournies en notes annexes dans les liasses de consolidation), sur lesquels un risque significatif a été identifié ou procédures d'audit spécifiques en réponse à un ou plusieurs risques significatifs (facteur qualitatif) ;(cf. 3.41 de la présente note d'information)
- pour les entités non importantes au regard des comptes consolidés :
 - procédures analytiques menées au niveau des comptes consolidés pour ce qui concerne ces entités, et ;
 - si nécessaire, audit ou examen limité de l'information comptable, ou audit de l'un ou de plusieurs soldes de comptes, catégories d'opérations ou d'autres éléments d'information, ou procédures spécifiques.(se reporter au 3.42 de la présente note d'information)

Le cas pratique joint à la présente note d'information illustre la nature des travaux à mettre en œuvre sur les entités pour répondre aux risques identifiés.

 **Outil :**

NI.XI / CP : Cas pratique

3.41 NATURE DES TRAVAUX A METTRE EN ŒUVRE SUR L'INFORMATION COMPTABLE DES ENTITES IMPORTANTES

Les paragraphes 17 et 18 de la NEP 600 précisent :

« 17. Lorsque le commissaire aux comptes a identifié qu'une entité est importante pour l'audit des comptes consolidés en raison de l'importance de sa contribution individuelle au regard des comptes consolidés, le commissaire aux comptes ou le professionnel chargé du contrôle des comptes de l'entité effectue un audit de l'information comptable de celle-ci en utilisant le ou les seuil(s) de signification défini(s) au niveau des comptes de cette dernière. »

« 18. Lorsque le commissaire aux comptes détermine qu'une entité est importante en raison de l'importance du risque d'anomalies significatives que son information comptable peut faire peser sur les comptes consolidés, le commissaire aux comptes ou le professionnel chargé du contrôle des comptes de celle-ci met en œuvre une ou plusieurs des diligences suivantes :

- *un audit de l'information comptable de l'entité en utilisant le ou les seuil(s) de signification défini(s) au niveau des comptes de cette dernière ;*
- *un audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes, de catégories d'opérations ou d'autres éléments d'information sur lesquels un risque élevé d'anomalies significatives a été identifié ;*
- *des procédures d'audit spécifiques en réponse au risque élevé d'anomalies significatives. »*

Pour les entités importantes en raison du risque significatif qu'elles font peser sur les comptes consolidés, le commissaire aux comptes peut demander à l'auditeur de l'entité de mettre en œuvre

un audit uniquement sur un ou plusieurs soldes de comptes, des catégories d'opérations ou d'autres éléments d'information sur lesquels un risque significatif a été identifié. Dans ce cas, l'audit intègre l'ensemble des assertions relatives aux soldes, opérations ou éléments contrôlés.

Par exemple :

« Une entité responsable des activités de couvertures de devises peut exposer le groupe à un risque significatif même si l'entité n'est pas importante en valeur. Les travaux sur l'information comptable de cette entité peuvent être limités à un audit d'un ou plusieurs soldes de comptes, de catégories d'opérations ou d'autres éléments d'information (informations fournies dans l'annexe affectées par l'activité de couvertures de cette entité). »

Lorsqu'il demande à un auditeur local de mettre en œuvre un audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes, de catégories d'opérations ou d'autres éléments d'information sur lesquels un risque significatif a été identifié, le commissaire aux comptes tient compte du fait que le risque identifié peut également concerner d'autres entités.

Le commissaire aux comptes peut également demander la mise en œuvre de procédures d'audit spécifiques en réponse à un risque significatif. Ces procédures peuvent ainsi être mises en œuvre sur une ou plusieurs assertions et couvrir tout ou partie des soldes ou de catégories de comptes.

Par exemple :

« Dans le cas d'un risque d'obsolescence des stocks, le commissaire aux comptes peut mettre en œuvre ou demander à l'auditeur de l'entité de mettre en œuvre, des procédures d'audit spécifiques relatives à l'évaluation des stocks de l'entité qui détient un large volume de stocks potentiellement obsolètes mais dont l'information comptable, prise dans son ensemble, n'est pas significative en valeur.

En revanche, si le commissaire aux comptes demande à l'auditeur local un audit des soldes des comptes de stocks, l'auditeur local réalisera ses travaux en intégrant l'ensemble des assertions relatives à ces soldes et certaines assertions relatives aux catégories d'opérations ayant un impact sur ces soldes, telles que la séparation des exercices (travaux à mettre en œuvre sur les achats et ventes sur les périodes proches de la date de clôture). Il est probable que l'auditeur de l'entité réalisera également des travaux sur les procédures de contrôle interne relatives aux achats et aux ventes et ayant une influence sur l'évaluation du stock. »

3.42 NATURE DES TRAVAUX A METTRE EN ŒUVRE POUR LES ENTITES NON IMPORTANTES

En ce qui concerne les entités non importantes, les paragraphes 19 et 20 de la NEP 600 précisent :

19. « *Le commissaire aux comptes effectue, au niveau des comptes consolidés, des procédures analytiques.* »

20. « *Le commissaire aux comptes apprécie si les éléments susceptibles d'être collectés à partir :*

- *des travaux réalisés sur l'information comptable des entités importantes ;*
- *des travaux réalisés sur le processus d'établissement des comptes consolidés et sur les contrôles conçus dans l'entité consolidante et mis en œuvre dans l'ensemble consolidé pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés ;*
- *des procédures analytiques effectuées au niveau des comptes consolidés ;*

pourront être suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur les comptes consolidés.

Dans le cas contraire, il sélectionne des entités non importantes au regard des comptes consolidés sur lesquelles une ou plusieurs des diligences suivantes seront mises en œuvre par lui-même ou par les professionnels chargés du contrôle des comptes de celles-ci :

- *un audit ou un examen limité de l'information comptable de l'entité en utilisant le seuil de signification défini au niveau des comptes de cette dernière ;*
- *un audit de l'un ou de plusieurs soldes de comptes, catégories d'opérations ou d'autres éléments d'information ;*
- *des procédures spécifiques.*

Le commissaire aux comptes modifie périodiquement la sélection de ces entités. »

3.421 Entités non importantes sur lesquelles des travaux, autres que des procédures analytiques au niveau du groupe, seront menés

Dans le cas où le commissaire aux comptes estime qu'il ne sera pas en mesure de collecter les éléments suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur les comptes consolidés à partir :

- des travaux à réaliser sur l'information comptable des entités importantes ;
- des travaux à réaliser sur les contrôles groupe et sur le processus de consolidation ;
- des procédures analytiques à effectuer au niveau du groupe ;

il sélectionne, selon son jugement professionnel, les entités non importantes sur lesquelles il considère nécessaire que soient mis en œuvre tout ou partie des travaux suivants :

- un audit ou un examen limité de l'information comptable de l'entité ; ou
- un audit de l'un ou de plusieurs soldes de comptes, catégories d'opérations ou d'autres éléments d'information ; ou
- des procédures spécifiques.

Les exemples ci-dessous sont donnés à titre d'illustration⁴¹.

⁴¹ Se reporter également au cas pratique de la présente note d'information.

Par exemple :

« Dans un groupe où la contribution des entités importantes correspond à 60% du chiffre d'affaires consolidé et où la conception et la mise en œuvre des contrôles groupe sont jugées satisfaisantes par le commissaire aux comptes, celui-ci pourra décider de ne pas mettre en œuvre sur les entités non importantes de travaux complémentaires aux procédures analytiques effectuées au niveau des comptes consolidés. »

Autre exemple :

« Dans un groupe où la contribution des entités importantes ne correspond qu'à 30 % du chiffre d'affaires consolidé, le commissaire aux comptes sera généralement conduit à demander, selon son jugement professionnel, la mise en œuvre des travaux suivants sur tout ou partie des entités non importantes :

- un audit ou un examen limité de l'information comptable de l'entité ; ou
- un audit de l'un ou de plusieurs soldes de comptes, catégories d'opérations ou d'autres éléments d'information ; ou
- des procédures spécifiques.

Il convient par ailleurs de souligner que les groupes composés en majorité d'entités non importantes ont en général mis en place des procédures et des systèmes d'information fortement centralisés sur lesquels le commissaire aux comptes pourra, en complément des travaux ci-dessus, s'appuyer de manière significative pour collecter des éléments suffisants et appropriés. »

Lorsque le commissaire aux comptes demande la mise en œuvre d'un examen limité de l'information comptable d'une entité, celui-ci peut être effectué sur la base des travaux décrits dans la NEP 2410 - *Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires* ou dans les normes d'audit internationales (*International Standard on Review Engagements*, ISRE 2400⁴² ou ISRE 2410⁴³) pour les auditeurs des entités étrangères. Le commissaire aux comptes peut les adapter et, le cas échéant, les compléter.

Le nombre d'entités à sélectionner ainsi que la nature des travaux à mettre en œuvre au niveau de l'information comptable de ces entités varient en fonction des critères tels que :

- le caractère suffisant et approprié des éléments susceptibles d'être collectés à partir des travaux réalisés sur l'information comptable des entités importantes ;
- l'antériorité de l'entité dans le groupe (entité récemment acquise ou créée) ;
- l'existence de changements significatifs au sein de l'entité ;
- l'intervention de l'audit interne au niveau de l'entité et les conséquences de ces travaux sur l'audit des comptes consolidés ;
- l'homogénéité des procédures de contrôle au sein du groupe ;
- le fonctionnement des contrôles groupe ;
- l'identification de variations anormales à partir des procédures analytiques mises en œuvre au niveau des comptes consolidés ;
- l'importance relative des risques propres à une entité en comparaison à d'autres entités similaires au sein du groupe ;
- le fait que l'entité fasse l'objet d'un audit en application de textes légaux ou réglementaires.

⁴² ISRE 2400 - *Missions d'examen limité d'états financiers*.

⁴³ ISRE 2410 - *Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité*.

3.422 Autres entités non importantes

Le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures analytiques au niveau du groupe pour les autres entités non importantes qui ne font pas l'objet de travaux spécifiques tels que détaillés ci-dessus.

L'objectif de telles procédures est de corroborer la conclusion du commissaire aux comptes quant à l'absence de risque significatif dans l'information comptable des entités estimées non importantes. Il est, par conséquent, recommandé que le commissaire aux comptes mette en œuvre ces procédures dans un délai lui permettant, le cas échéant, d'adapter son approche d'audit dans le cas où ces procédures mettraient en évidence des risques significatifs sur les comptes consolidés non identifiés préalablement.

Si une entité non importante a été sélectionnée par ailleurs pour la mise en œuvre de diligences complémentaires (audit, examen limité ou procédures spécifiques), il n'est pas nécessaire de mettre en œuvre des procédures analytiques au niveau du groupe pour cette entité.

La partie 4.2 de la présente note d'information détaille la nature de ces procédures analytiques et leurs modalités de mise en œuvre. Il fournit également des exemples pratiques.

3.43 PRISE EN COMPTE DES AUDITS DE COMPTES STATUTAIRES

Lorsque les comptes d'une entité font l'objet d'un audit en application de textes légaux et réglementaires, des statuts ou de toute autre obligation, le commissaire aux comptes peut estimer, notamment en fonction de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures mises en œuvre pour les besoins de cet audit, qu'il pourra utiliser les travaux réalisés pour les besoins de l'audit des comptes consolidés.

Les critères à examiner afin d'évaluer la possibilité d'utiliser les travaux réalisés par les auditeurs des entités sont définis au paragraphe 10 de la NEP 600 (cf. 3.5 de la présente note d'information).

Le commissaire aux comptes peut également prendre en compte les éléments suivants :

- les différences entre les règles comptables appliquées pour la préparation des comptes statutaires de l'entité et celles appliquées pour la préparation des comptes consolidés ;
- les différences de normes d'audit et autres règles appliquées par l'auditeur de l'entité et celles appliquées pour l'audit des comptes consolidés ;
- la compatibilité du calendrier de l'auditeur local avec le calendrier de remontée des conclusions des auditeurs locaux vers le commissaire aux comptes.

Dans de nombreux cas, il est en effet plus efficace, pour les auditeurs locaux, de mettre en œuvre les procédures requises pour l'audit statutaire de l'entité simultanément aux procédures requises pour l'audit des comptes consolidés.

En application du paragraphe 13 de la NEP 600, le commissaire aux comptes apprécie le caractère approprié du seuil de signification répondant aux besoins locaux des auditeurs des entités (cf. 3.63 de la présente note d'information).

Les rapports d'audits statutaires au titre de la clôture précédente peuvent être pris en compte pour l'évaluation des risques de l'entité et/ou du groupe et peuvent aider le commissaire aux comptes à déterminer la nature et l'étendue des travaux à mettre en œuvre sur l'information comptable des entités concernées. Cependant, ces rapports ne constituent pas un élément suffisant pour la formation de l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes consolidés de la période.

3.5 CONNAISSANCE DES AUDITEURS DES ENTITÉS

Le paragraphe 9 de la NEP 600 précise :

« En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, la certification des comptes consolidés est délivrée notamment après examen des travaux des commissaires aux comptes des personnes et entités comprises dans la consolidation ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés du contrôle des comptes desdites personnes et entités. »

Le commissaire aux comptes évalue la possibilité d'utiliser les travaux des auditeurs des entités comme le précise le paragraphe 10 de la NEP 600 :

« Le commissaire aux comptes évalue la possibilité d'utiliser, pour les besoins de l'audit des comptes consolidés, les éléments collectés et les conclusions émises par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités. Pour ce faire, il examine les critères suivants :

- (a) l'identité de ces professionnels et la nature de la mission qui leur a été confiée, leur qualification professionnelle et leur compétence ;
- (b) leur compréhension des règles d'indépendance et de déontologie applicables à l'audit des comptes consolidés et leur capacité à les respecter ;
- (c) la possibilité qu'il a d'être impliqué dans les travaux qui seront réalisés par ces professionnels pour les besoins de l'audit des comptes consolidés ;
- (d) l'existence d'un système de surveillance de leur profession dans l'environnement réglementaire des entités. »

Les quatre critères ci-dessus font l'objet des commentaires aux 3.511 à 3.514 ci-après.

3.51 TRAVAUX A METTRE EN ŒUVRE

3.511 Examen de l'identité des auditeurs des entités et nature de la mission qui leur a été confiée, de leur qualification professionnelle et de leur compétence

En pratique, le commissaire aux comptes obtient auprès de la direction du groupe l'identité et les coordonnées des auditeurs intervenant au niveau des entités du groupe. Lorsque le commissaire aux comptes appartient à un réseau, il identifie les auditeurs des entités appartenant à ce réseau.

Sur la base de ces premiers éléments, le commissaire aux comptes détermine s'il est nécessaire d'obtenir des informations complémentaires relatives à la nature de la mission (mission légale, contractuelle ou requise par les statuts, ...), à la qualification professionnelle et à la compétence des auditeurs des entités.

La nature, le calendrier et l'étendue des travaux qu'il met en œuvre pour obtenir ces informations complémentaires peuvent varier en fonction notamment de son expérience passée avec l'auditeur d'une entité ou en fonction de la similarité des règles et procédures suivies par lui et par l'auditeur de l'entité. Le commissaire aux comptes apprécie par exemple :

- s'il existe une réglementation similaire dans le pays de l'auditeur dans les domaines suivants :
 - le cadre législatif ;
 - la surveillance de la profession (contrôles de qualité externes et règles disciplinaires) ;
 - la formation ;
 - les organismes professionnels et le processus d'élaboration des normes professionnelles.

- s'il partage avec l'auditeur de l'entité des règles et procédures communes dans les domaines suivants :
 - la mise en œuvre des travaux (par exemple, la méthodologie d'audit) ;
 - le contrôle qualité.

Ces facteurs interagissent et ne sont pas exclusifs les uns des autres.

Ainsi, en cas de première intervention d'un auditeur dans le cadre de l'audit de comptes consolidés, le commissaire aux comptes peut, par exemple :

- rendre visite à l'auditeur de l'entité pour s'entretenir avec lui des questions relatives à :
 - la nature de la mission qui lui a été confiée, sa qualification professionnelle et sa compétence ;
 - sa compréhension des règles d'indépendance et d'éthique applicables à l'audit des comptes consolidés et sa capacité à les respecter (se reporter au 3.512 de la présente note d'information) ;
 - la possibilité pour le commissaire aux comptes d'être impliqué dans les travaux qui seront réalisés par l'auditeur de l'entité pour les besoins de l'audit des comptes consolidés ;
- demander à l'auditeur de l'entité de confirmer par écrit les réponses aux questions visées ci-dessus (cf. NI.XI / E7-1 – Exemple de confirmation de l'auditeur de l'entité) ;
- demander à l'auditeur de l'entité de lui transmettre son curriculum vitae (« CV ») ou tout autre document détaillant son expérience professionnelle et permettant au commissaire aux comptes d'apprécier :
 - la connaissance suffisante par l'auditeur de l'entité des normes d'audit que le commissaire aux comptes souhaite voir appliquées ;
 - son expérience (par exemple, la connaissance spécifique d'un secteur d'activité) pour réaliser les travaux sur l'information comptable de l'entité ;
 - son niveau de connaissance du référentiel comptable applicable.

Les travaux décrits ci-dessus sont mis en œuvre lors de la première année de mandat du commissaire aux comptes ou de l'auditeur de l'entité. Les années suivantes, le commissaire aux comptes actualisera en général ces informations en demandant à l'auditeur local de lui confirmer l'absence de faits nouveaux affectant sa qualification professionnelle ou sa compétence survenus depuis l'exercice précédent.

Le commissaire aux comptes peut documenter cette phase de prise de connaissance en utilisant :

- l'exemple de confirmation de l'auditeur de l'entité (cf. NI.XI / E7-1) figurant dans l'exemple des instructions d'audit du groupe (cf. NI.XI / E7), à remplir par les auditeurs des entités ;
- l'exemple de questionnaire de connaissance de l'auditeur de l'entité (cf. NI.XI / E6), à compléter par le commissaire aux comptes sur la base des éléments collectés.

3.512 Compréhension des règles d'indépendance et de déontologie applicables à l'audit des comptes consolidés et capacité à les respecter

En application du paragraphe 10 de la NEP 600 précitée, le commissaire aux comptes vérifie la compréhension par les auditeurs des entités des règles d'indépendance et de déontologie applicables à l'audit des comptes consolidés et leur capacité à les respecter.

Les auditeurs des entités françaises respectent le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

Sur le plan international, le code de l'IESBA⁴⁴ constitue le socle commun minimum en matière de règles d'indépendance et de déontologie applicables à l'ensemble des auditeurs. C'est la raison pour laquelle il sert de référence pour apprécier l'indépendance et le respect des règles déontologiques (notamment celles relatives à l'intégrité et à l'impartialité) des auditeurs des entités situées hors de France.

Enfin, tous les auditeurs tiennent également compte des règles d'indépendance et de déontologie définies par la direction du groupe dans le cas où celles-ci s'avèreraient plus contraignantes que celles définies ci-dessus.

En règle générale, le commissaire aux comptes communique les règles applicables aux auditeurs des entités dans le cadre de ses instructions d'audit (cf. NI.XI / E7 – Exemple d'instructions d'audit du groupe). De plus, il obtient confirmation de leur part qu'ils en ont pris connaissance et y adhéreront (cf. NI.XI / E7-1 – Exemple de confirmation de l'auditeur de l'entité).

Pour les auditeurs des entités, qu'elles soient françaises ou situées hors de France, lorsqu'ils sont membres du réseau du commissaire aux comptes, il est en outre nécessaire de répondre aux besoins d'information du commissaire aux comptes de l'entité consolidante afin de lui permettre de respecter les articles 23 et 24⁴⁵ du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

En effet, l'article 25⁴⁶ du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes prévoit que « *lorsqu'un commissaire aux comptes appartient à un réseau dont les membres assurent des missions autres que le commissariat aux comptes, il doit mettre en place une organisation lui permettant d'être informé de la nature et du prix des prestations fournies ou susceptibles d'être fournies par l'ensemble des membres du réseau à toute personne ou entité dont il certifie les comptes, ainsi qu'aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce* ». Ces dispositions conduisent notamment le commissaire aux comptes à demander aux auditeurs des entités, membres de son réseau, de lui communiquer toute demande de prestations qui leur serait faite par les directions des entités afin de pouvoir formellement les approuver (procédure de pré-approbation).

De plus, en pratique, le commissaire aux comptes demande généralement aux auditeurs locaux, avant même qu'ils ne débutent les travaux sur l'information comptable des entités, une confirmation écrite d'indépendance au regard des règles applicables à l'audit des comptes consolidés.

⁴⁴ International Ethics Standards Board For Accountants.

⁴⁵ Les articles 23 et 24 du code de déontologie sont consultables à l'adresse suivante :

https://www.cncc.fr/sections/documentation_profes/documentation_de_ref/textes_fondamentaux/code_de_deontologie8869/downloadFile/attachedFile_1/Brochure_Code_de_Deontologie_02_2010.pdf?nocache=1266227148.81.

⁴⁶ L'article 25 du code de déontologie est consultable à l'adresse suivante :

https://www.cncc.fr/sections/documentation_profes/documentation_de_ref/textes_fondamentaux/code_de_deontologie8869/downloadFile/attachedFile_1/Brochure_Code_de_Deontologie_02_2010.pdf?nocache=1266227148.81.

Enfin, conformément au paragraphe 27 de la NEP 600, le commissaire aux comptes, au terme de ses travaux, demande aux auditeurs des entités de lui confirmer qu'ils ont respecté les règles de déontologie applicables à l'audit des comptes consolidés⁴⁷ (cf. NI.XI/E7-4 – Exemple de confirmation finale de l'auditeur de l'entité).

Les arbres de décision ci-après synthétisent les règles et procédures applicables en matière d'indépendance des auditeurs des entités pour que le commissaire aux comptes soit en mesure de s'appuyer sur leurs travaux et de respecter les dispositions du code de déontologie.

⁴⁷ Se reporter au 4.43 de la présente note d'information.

Règles d'indépendance applicables aux auditeurs des entités françaises

Quelles sont les règles et procédures en matière d'indépendance applicables aux auditeurs des entités françaises pour que le CAC de l'entité consolidante, (ci-après « CAC »), soit en mesure de s'appuyer sur leurs travaux et de respecter les dispositions du code de déontologie ?

L'auditeur EST membre
du réseau du CAC

L'auditeur N'EST PAS membre
du réseau du CAC

Code de déontologie français
+ information du CAC
*(articles 23, 24 et 25
du code de déontologie)*

Code de déontologie français

+ règles d'indépendance groupe si plus contraignantes

Quelles procédures le CAC met-il en œuvre ?

Pré-approbation systématique par le CAC des missions complémentaires (article 25 du code de déontologie) ⁽¹⁾ envisagées par l'auditeur
ET
Obtention **avant travaux** sur l'information comptable des entités d'une **confirmation écrite d'indépendance** (au regard des « règles applicables à l'audit des comptes consolidés »)

Obtention **avant travaux** sur l'information comptable des entités d'une **confirmation écrite d'indépendance** (au regard des « règles applicables à l'audit des comptes consolidés »)

Obtention **post travaux** sur l'information comptable des entités d'une **confirmation écrite d'indépendance** (au regard des « règles applicables à l'audit des comptes consolidés »)

Obtention **post travaux** sur l'information comptable des entités d'une **confirmation écrite d'indépendance** (au regard des « règles applicables à l'audit des comptes consolidés »)

(NEP 600 § 27)

(NEP 600 § 27)

(1) à l'audit légal des comptes locaux de la filiale et aux travaux demandés par le CAC pour les besoins de l'audit des comptes consolidés.

Règles d'indépendance applicables aux auditeurs des entités étrangères

Quelles sont les règles et procédures en matière d'indépendance applicables aux auditeurs des entités étrangères pour que le CAC de l'entité consolidante (ci-après « CAC ») soit en mesure de s'appuyer sur leurs travaux et de respecter les dispositions du code de déontologie ?

L'auditeur EST membre
du réseau du CAC

L'auditeur N'EST PAS membre
du réseau du CAC

Code de l'IESBA ⁽¹⁾
+ information du CAC
*(articles 23, 24 et 25
du code de déontologie français)*

Code de l'IESBA

+ règles d'indépendance groupe si plus contraignantes

Quelles procédures le CAC met-il en œuvre ?

Pré-approbation systématique par le CAC des missions complémentaires (article 25 du code de déontologie) ⁽²⁾ envisagées par l'auditeur
ET
Obtention **avant travaux** sur l'information comptable des entités d'une **confirmation écrite d'indépendance** (au regard des « règles applicables à l'audit des comptes consolidés »)

Obtention **avant travaux** sur l'information comptable des entités d'une **confirmation écrite d'indépendance** (au regard des « règles applicables à l'audit des comptes consolidés »)

Obtention **post travaux** sur l'information comptable des entités d'une **confirmation écrite d'indépendance** (au regard des « règles applicables à l'audit des comptes consolidés »)

(NEP 600 § 27)

Obtention **post travaux** sur l'information comptable des entités d'une **confirmation écrite d'indépendance** (au regard des « règles applicables à l'audit des comptes consolidés »)

(NEP 600 § 27)

(1) International Ethics Standards Board For Accountants.

(2) à l'audit légal des comptes locaux de la filiale et aux travaux demandés par le CAC pour les besoins de l'audit des comptes consolidés.

3.513 Possibilité d'implication dans les travaux qui seront réalisés par les auditeurs des entités pour les besoins de l'audit des comptes consolidés

Comme mentionné au 2.2 de la présente note d'information, le commissaire aux comptes doit pouvoir :

- être impliqué dans les travaux qui seront réalisés par les auditeurs des entités pour les besoins de l'audit des comptes consolidés (NEP 600 § 10 (c)) ;
- avoir accès à toute information collectée par ces derniers à l'occasion de ces travaux.

3.514 Existence d'un système de surveillance de la profession dans l'environnement réglementaire de l'entité

L'auditeur de l'entité peut exercer sa mission dans un environnement réglementaire qui se caractérise notamment par l'existence d'un organisme de supervision de la profession. Dans ce cas, cet environnement est un facteur que le commissaire aux comptes prend en compte pour apprécier l'indépendance et la compétence de l'auditeur de l'entité.

3.52 CONSEQUENCES EN CAS DE DIFFICULTES RENCONTREES DANS LA MISE EN ŒUVRE DES PROCEDURES DE CONNAISSANCE DES AUDITEURS DES ENTITES

Le paragraphe 11 de la NEP 600 précise :

« A l'issue de cet examen, si le commissaire aux comptes estime qu'il ne peut utiliser pour les besoins de l'audit des comptes consolidés les travaux des professionnels chargés du contrôle des comptes des entités, il adapte son niveau d'implication dans les travaux requis et, si besoin, réalise lui-même ces travaux. »

Si l'auditeur de l'entité n'est pas indépendant ou si le commissaire aux comptes a de sérieux doutes sur ses compétences au regard de l'intervention demandée, il ne pourra s'appuyer sur les travaux de celui-ci. Par conséquent, le commissaire aux comptes peut, soit demander à un autre auditeur de mettre en œuvre les travaux demandés, soit réaliser lui-même ces travaux. Dans de telles circonstances, il est fortement recommandé au commissaire aux comptes d'informer la direction du groupe de cette situation.

En revanche, si le commissaire aux comptes estime que la compétence de l'auditeur de l'entité ne présente que certaines insuffisances au regard de l'intervention demandée (par exemple, un manque de connaissance de certaines particularités du référentiel comptable applicable pour les besoins des comptes consolidés), il peut mettre en œuvre des travaux complémentaires tels que :

- participer aux travaux de l'auditeur de l'entité ;
- procéder à une évaluation complémentaire des risques de l'entité ; ou
- mettre en œuvre d'autres procédures d'audit complémentaires.

En l'absence de contrôle de la profession dans le pays où l'auditeur de l'entité exerce, le commissaire aux comptes apprécie la nécessité de mettre en œuvre tout ou partie des diligences définies ci-avant.

Outils :

NI.XI / E6 – Exemple de questionnaire de connaissance de l'auditeur de l'entité

NI.XI / E7 – Exemple d'instructions d'audit du groupe

NI.XI / E7-1 – Exemple de confirmation de l'auditeur de l'entité

NI.XI / E7-4 – Exemple de confirmation finale de l'auditeur de l'entité

3.6 SEUILS DE SIGNIFICATION

Par référence au paragraphe 12 de la NEP 600, le commissaire aux comptes détermine différents seuils :

- « (a) le seuil de signification au niveau des comptes consolidés pris dans leur ensemble ;
- (b) le cas échéant, des seuils de signification au niveau des comptes consolidés de montants inférieurs pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations fournies dans l'annexe aux comptes consolidés ;
- (c) le seuil de signification au niveau des comptes de chaque entité dont l'information comptable doit faire l'objet, pour les besoins de l'audit des comptes consolidés, d'un audit ou d'un examen limité ; ce seuil est toujours inférieur au seuil de signification déterminé au niveau des comptes consolidés pris dans leur ensemble ;
- (d) le seuil en dessous duquel des anomalies sont manifestement insignifiantes au regard des comptes consolidés pris dans leur ensemble. »

3.61 LE SEUIL DE SIGNIFICATION AU NIVEAU DES COMPTES CONSOLIDÉS

Le seuil de signification au niveau des comptes consolidés pris dans leur ensemble correspond au montant au-delà duquel le commissaire aux comptes estime que les anomalies relevées sont susceptibles d'influencer les décisions économiques ou le jugement de l'utilisateur fondé sur les comptes consolidés.

Conformément à la NEP 320 - *Anomalies significatives et seuil de signification*, et comme cela est repris au paragraphe 10 de la NEP 600 ci-dessus, le commissaire aux comptes détermine, lors de sa phase de planification de l'audit du groupe :

- « - un seuil de signification au niveau des comptes consolidés pris dans leur ensemble ;
- et, le cas échéant, des seuils de signification de montants inférieurs, pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations fournies dans l'annexe des comptes consolidés. »

La définition du ou des seuils de signification fait appel au jugement professionnel et ne résulte pas nécessairement de l'application systématique d'un pourcentage sur un agrégat. Plusieurs critères quantitatifs peuvent néanmoins être utilisés afin de guider le commissaire aux comptes dans son jugement comme, par exemple, un pourcentage appliqué aux agrégats clés du groupe tel que :

- le résultat net ;
- le résultat courant ou le résultat opérationnel ;
- le chiffre d'affaires ;
- l'endettement net ;
- les capitaux propres consolidés ;
- le total bilan.

Pour cela, le commissaire aux comptes tient compte notamment :

- de sa connaissance générale du groupe ;
- des principaux indicateurs de performance financière du groupe ;
- des évolutions du périmètre ;
- de la structure financière du groupe ;
- des modes de financement du groupe et des engagements associés ;
- de l'actionnariat du groupe...

Par exemple :

« Le groupe B se compose de 6 entités opérant en France.

| En M€ | N-1 | N |
|-------------------------|-----|-----|
| CA | 50 | 55 |
| Résultat d'exploitation | 5 | 7 |
| Résultat net | 2,5 | 3,5 |

Les principales caractéristiques du groupe sont présentées ci-après :

- un seul secteur d'activité ;
- une seule Direction financière ;
- pas d'endettement net ;
- l'indicateur de performance financière considéré comme le plus important par la direction du groupe est le résultat d'exploitation.

Le seuil de signification au niveau des comptes consolidés a été fixé à 0,6 M€, soit 10% du résultat d'exploitation (moyenne du résultat N-1 et attendu N). »

3.62 SEUILS DE SIGNIFICATION AU NIVEAU DES COMPTES CONSOLIDÉS DE MONTANTS INFÉRIEURS POUR CERTAINES CATEGORIES D'OPERATIONS, CERTAINS SOLDES DE COMPTES OU CERTAINES INFORMATIONS FOURNIES DANS L'ANNEXE DES COMPTES CONSOLIDÉS

La détermination de seuils de signification de montants inférieurs au seuil de signification des comptes consolidés pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations fournies dans l'annexe des comptes consolidés dépend notamment du caractère sensible de ces éléments au regard des comptes pris dans leur ensemble (se référer au paragraphe 11 de la NEP 320 précitée).

Par exemple :

« Lorsqu'une entité est soumise à l'obligation de respecter certains ratios financiers, le commissaire aux comptes peut décider de retenir un ou des seuils de significations inférieurs pour la mise en œuvre des travaux d'audit sur tout ou partie des éléments concourant à détermination de ces ratios : dette financière, résultat d'exploitation etc. »

3.63 LE SEUIL DE SIGNIFICATION AU NIVEAU DES COMPTES DES ENTITES

Le commissaire aux comptes détermine un seuil signification pour les entités dont l'information comptable fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité pour les besoins de l'audit des comptes consolidés.

Ce seuil de signification est utilisé par l'auditeur local pour évaluer si les anomalies détectées et non corrigées sont significatives, individuellement ou en cumulé.

Afin de réduire le risque que le cumul des anomalies au niveau des comptes des entités puisse atteindre le seuil de signification sur les comptes consolidés pris dans leur ensemble, le seuil de signification au niveau des comptes des entités est toujours inférieur au seuil de signification déterminé au niveau des comptes consolidés pris dans leur ensemble.

La détermination du seuil de signification au niveau des comptes des entités ne relève pas nécessairement d'une approche arithmétique qui consisterait, par exemple, à retenir un pourcentage

du seuil de signification au niveau des comptes consolidés. En conséquence, le cumul des seuils de signification au niveau des comptes des entités peut, dans certains cas, être supérieur au seuil de signification groupe.

Cette étape fait appel au jugement professionnel du commissaire aux comptes qui tient compte de critères quantitatifs mais également qualitatifs pour son appréciation du risque d'anomalies significatives dans les comptes des entités pouvant avoir une incidence sur son opinion sur les comptes consolidés.

Le montant de ce seuil dépend notamment de :

- l'importance relative de chaque entité dans les comptes consolidés ;
- l'existence ou non de différents secteurs d'activités ;
- la structure financière des entités ;
- l'organisation de chaque entité et, notamment, de l'appréciation par le commissaire aux comptes du risque d'anomalies significatives propre à chaque entité ou groupe d'entités et de leurs conséquences éventuelles sur les comptes consolidés.

Le commissaire aux comptes détermine et communique à l'auditeur local concerné le seuil de signification à appliquer pour la mise en œuvre de ses travaux d'audit ou d'examen limité sur l'information comptable de l'entité pour les besoins de l'audit des comptes consolidés.

Toutefois, lorsque le commissaire aux comptes estime qu'il pourra utiliser les travaux effectués dans le cadre d'un audit réalisé en application de textes légaux et réglementaires, des statuts, ou de toute autre obligation de l'entité :

- il demande à l'auditeur local de lui communiquer le seuil de signification qu'il a déterminé au niveau des comptes de l'entité pris dans leur ensemble et ;
- il en apprécie le caractère approprié⁴⁸.

Par exemple :

« Dans le cadre de l'exemple développé au 3.61 de la présente note d'information, les entités contribuent de façon équivalente au résultat d'exploitation consolidé.

Selon son jugement professionnel, le commissaire aux comptes a fixé le seuil de signification de chacune des entités selon une méthode identique à celle retenue pour la détermination du seuil de signification au niveau des comptes consolidés, soit 10% du résultat d'exploitation de chacune des entités. Le seuil de signification des entités s'établit donc à 100 K€. »

3.64 MONTANT INFÉRIEUR AU SEUIL DE SIGNIFICATION POUR LA MISE EN ŒUVRE DES PROCÉDURES D'AUDIT DANS LES ENTITES

Le paragraphe 14 de la NEP 600 dispose :

« Lorsque le professionnel chargé du contrôle des comptes d'une entité définit un montant inférieur au seuil de signification pour la mise en œuvre de ses procédures d'audit, tel que défini dans la norme d'exercice professionnel relative aux « anomalies significatives et seuil de signification », le commissaire aux comptes en apprécie le caractère approprié. »

Ce montant inférieur au seuil de signification pour la mise en œuvre de procédures d'audit dans l'entité est déterminé, soit par l'auditeur local, dans le cadre d'un audit réalisé en application de textes légaux et réglementaires, des statuts, ou de toute autre obligation de l'entité, soit par le commissaire aux comptes ou l'auditeur local, lorsqu'un audit de l'information comptable de l'entité est demandé par ce dernier.

⁴⁸ Paragraphe 13 de la NEP 600.

Il est rappelé que la détermination du montant inférieur au seuil de signification pour la mise en œuvre des procédures d'audit est nécessaire pour tenir compte du fait que des anomalies individuelles portant sur des montants inférieurs au seuil de signification de l'entité puissent, cumulées, atteindre ce seuil⁴⁹.

Le montant inférieur au seuil de signification pour la mise en œuvre des procédures d'audit permet notamment de déterminer l'étendue de certaines procédures d'audit sur l'information comptable de l'entité, par exemple, lors des sélections ou des sondages. Lorsque le commissaire aux comptes détermine ce montant, il fait appel à son jugement professionnel. Il tient compte notamment de :

- sa connaissance du groupe et des entités ;
- son évaluation du risque d'anomalies significatives dans l'information comptable des entités ;
- la nature et de l'importance des anomalies relevées au cours des exercices précédents ;
- l'anticipation qu'il peut avoir de la présence d'anomalies potentielles sur la période en cours ;
- la complexité des opérations traitées par l'entité.

Le montant inférieur au seuil de signification pour la mise en œuvre des procédures d'audit est souvent déterminé en pourcentage du seuil de signification de l'entité.

Par exemple :

« Dans le cadre de l'exemple développé au 3.61 de la présente note d'information : compte tenu de la connaissance du groupe et du faible nombre d'anomalies identifiées lors de l'audit des entités au cours des exercices antérieurs, le montant inférieur au seuil de signification pour la mise en œuvre des procédures d'audit a été fixé à 80 % du seuil de signification des entités soit 80 K€. »

3.65 SEUIL DE REMONTEE DES ANOMALIES

Conformément au paragraphe 12 (d) de la NEP 600 cité ci-avant (cf. 3.6), le commissaire aux comptes détermine le seuil en dessous duquel des anomalies sont manifestement insignifiantes au regard des comptes consolidés pris dans leur ensemble.

Pour tenir compte du risque d'agrégation, le commissaire aux comptes détermine pour chacune des entités un seuil de remontée des anomalies. Il existe plusieurs façons de déterminer ce seuil, parmi lesquelles :

- un pourcentage du seuil de signification groupe ;
- un pourcentage du seuil de signification au niveau des comptes des entités.

Le commissaire aux comptes communique ce seuil aux entités.

La détermination de ce seuil fait appel au jugement professionnel. Le commissaire aux comptes peut notamment prendre en compte les éléments suivants :

- la structure du groupe (nombre et importance relative des entités) ;
- l'analyse du risque d'anomalies significatives par entité ou groupe d'entités ;
- le seuil de signification au niveau des comptes des entités.

Par exemple :

« Comme indiqué aux 3.61 et 3.63 de la présente note d'information, le commissaire aux comptes du groupe a fixé le seuil de signification au niveau des comptes consolidés à 600 K€ et au niveau des entités à 100 K€.

Compte tenu de la connaissance du groupe, de l'appréciation du risque sur les entités, le seuil de remontée des anomalies a été fixé à 10 % du seuil de signification au niveau des comptes des entités, soit 10 K€. »

⁴⁹ Paragraphe 13 de la NEP 320.

3.7 IMPLICATION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES DANS LES TRAVAUX REALISES PAR LES AUDITEURS DES ENTITÉS

Les paragraphes 21 et 22 de la NEP 600 disposent :

« 21. Le commissaire aux comptes est impliqué dans l'évaluation des risques effectuée par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités importantes. La nature, le calendrier et l'étendue des travaux requis pour cette implication dépendent de l'appréciation faite par le commissaire aux comptes sur ces professionnels, selon les critères énoncés au paragraphe 10 de la présente norme. Ils comprennent au minimum :

- un échange d'informations avec le professionnel chargé du contrôle des comptes ou la direction de l'entité sur les activités de celle-ci qui sont importantes pour l'ensemble consolidé ;
- un échange d'informations avec le professionnel chargé du contrôle des comptes de l'entité sur le risque d'anomalies significatives dues à des fraudes ou des erreurs et ;
- une revue de la documentation du professionnel chargé du contrôle des comptes de l'entité relative au risque élevé d'anomalies significatives. Cette documentation peut prendre la forme d'une synthèse justifiant ses conclusions. »

« 22. Lorsqu'un risque élevé d'anomalies significatives a été identifié au niveau d'une entité pour laquelle les travaux sont réalisés par un professionnel chargé du contrôle des comptes de celle-ci, le commissaire aux comptes :

- évalue le caractère approprié des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre pour répondre spécifiquement à ce risque ;
- détermine s'il est nécessaire, en fonction de l'appréciation qu'il porte sur ce professionnel, qu'il soit impliqué dans la mise en œuvre des procédures complémentaires. »

Le commissaire met en œuvre, à ce stade, des travaux lui permettant :

- d'identifier l'ensemble des risques significatifs ;
- d'évaluer le caractère approprié des travaux à mettre en œuvre en réponse à ces risques.

Pour répondre à cet objectif, le commissaire aux comptes s'implique dans les travaux réalisés par les auditeurs des entités. Son niveau d'implication tient compte de :

- l'importance de l'entité ;
- l'existence avérée ou possible d'un risque significatif ;
- sa connaissance des auditeurs des entités.

Le commissaire aux comptes s'attachera ainsi à obtenir dès que possible une connaissance :

- des principales activités opérationnelles des entités importantes ;
- du risque d'anomalies significatives identifié au niveau de ces entités en portant une attention particulière à la documentation obtenue de l'auditeur de l'entité sur les risques significatifs (exhaustivité de ces risques et procédures d'audit complémentaires pour y répondre).

Dans la plupart des cas, ces travaux sont mis en œuvre au moyen des instructions d'audit. Le commissaire aux comptes peut toutefois être conduit à effectuer ces travaux préalablement à l'envoi de ces instructions, par exemple, lorsqu'il s'agit :

- du premier audit du groupe ;
- de l'entrée dans le périmètre du groupe d'une entité importante ;
- d'une entité particulièrement importante ;
- d'opérations significatives et inhabituelles intervenues ou prévues au sein de l'entité au cours de la période.

Pour les entités qu'il a considérées comme importantes (cf. 3.3 de la présente note d'information), le commissaire aux comptes met en œuvre, en application des paragraphes 21 et 22 de la NEP 600 précitée, au minimum les travaux suivants :

- un échange d'informations :
 - avec l'auditeur de l'entité voire également, dans certaines circonstances, avec la direction de l'entité⁵⁰ sur les activités de l'entité importantes pour l'ensemble consolidé. En pratique, cet échange porte notamment sur :
 - ⇒ l'analyse des principales sources de revenus, des niveaux de rentabilité et de la structure financière des principales activités opérationnelles ;
 - ⇒ les évolutions importantes du contrôle interne, notamment du système d'information ;
 - ⇒ les modifications majeures de l'environnement réglementaire.
 - avec l'auditeur de l'entité sur le risque d'anomalies significatives dues à des fraudes ou des erreurs dans l'information comptable de l'entité ;
- une revue de la documentation de l'auditeur de l'entité relative aux risques significatifs ; et
- une évaluation du caractère approprié des procédures d'audit complémentaires qui permettent de répondre spécifiquement à ces risques.

Compte tenu de sa connaissance de l'auditeur local (cf. 3.5 de la présente note d'information), le commissaire aux comptes peut décider de mettre en œuvre un ou plusieurs des travaux suivants en complément de ceux prévus aux paragraphes 21 et 22 de la norme d'exercice professionnel, par exemple :

- revoir l'approche d'audit mise en œuvre par l'auditeur de l'entité et son plan de mission ;
- identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau de l'information comptable de l'entité⁵¹ ;
- concevoir et exécuter des procédures d'audit complémentaires⁵¹ ;
- participer à la réunion de synthèse ou à d'autres réunions importantes entre l'auditeur de l'entité et la direction de l'entité ;
- revoir certaines sections de la documentation de l'auditeur de l'entité.

Pour les entités non importantes, pour lesquelles le commissaire aux comptes a demandé aux auditeurs locaux la mise en œuvre de travaux spécifiques (cf. 3.421 de la présente note d'information), le commissaire aux comptes évalue, selon son jugement professionnel, de quelle façon il souhaite s'impliquer dans les travaux effectués par les auditeurs de ces entités. Son niveau d'implication dépendra notamment de la connaissance qu'a le commissaire aux comptes de l'auditeur de l'entité. Par exemple, lorsque ce dernier évolue dans un environnement réglementaire qui ne fait pas l'objet de contrôle par un organe de supervision, ou bien lorsque le commissaire aux comptes estime que l'auditeur de l'entité manque de compétences sectorielles, le commissaire aux comptes peut décider d'être plus impliqué dans les travaux réalisés par l'auditeur de l'entité et mettre en œuvre un ou plusieurs des travaux détaillés ci-dessus.

⁵⁰ Par exemple, entité entrée dans le périmètre au cours de l'exercice, ou opérations particulièrement complexes.

⁵¹ Ces travaux peuvent être effectués conjointement avec l'auditeur de l'entité ou, dans certaines circonstances telles que décrites au 3.52 de la présente note d'information, directement par le commissaire aux comptes.

3.8 INSTRUCTIONS D'AUDIT

Le paragraphe 26 de la NEP 600 précise :

« Le commissaire aux comptes communique suffisamment à l'avance ses instructions aux professionnels chargés du contrôle des comptes des entités. Cette communication définit les travaux à réaliser, l'utilisation qui en sera faite ainsi que le format et le contenu de la communication entre les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités et le commissaire aux comptes.

Cette communication comprend également :

- *la demande faite aux professionnels chargés du contrôle des comptes des entités de confirmer qu'ils coopéreront avec le commissaire aux comptes dans le cadre des conditions d'utilisation de leurs travaux, telles que définies dans les instructions ;*
- *les dispositions des règles de déontologie applicables à l'audit des comptes consolidés, en particulier, en matière d'indépendance ;*
- *dans le cas d'un audit ou d'un examen limité de l'information comptable des entités, le ou le(s) seuil(s) tels que définis au paragraphe 12(b), (c) et (d) ;*
- *le risque élevé d'anomalies significatives identifié par le commissaire aux comptes au niveau des comptes consolidés résultant de fraudes ou d'erreurs qui doit être pris en considération par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ;*
- *la demande d'informer, en temps utile, le commissaire aux comptes de tout autre risque élevé d'anomalies significatives à considérer au niveau des comptes consolidés résultant de fraudes ou d'erreurs dans les entités ainsi que les procédures mises en œuvre pour répondre à ce risque ;*
- *la liste des parties liées préparée par la direction de l'entité consolidante, complétée de l'identité de toute autre partie liée dont le commissaire aux comptes a connaissance ;*
- *la demande aux professionnels chargés du contrôle des comptes des entités de communiquer au commissaire aux comptes, dès qu'ils en ont connaissance, l'existence de toute partie liée non identifiée par celui-ci ou par la direction de l'entité consolidante. Le commissaire aux comptes apprécie, le cas échéant, si l'existence de ces parties liées doit être communiquée aux professionnels chargés du contrôle des comptes des autres entités. »*

L'audit des comptes consolidés suppose une collaboration active des auditeurs locaux et repose sur des principes de communication réciproque, fondés notamment sur :

- une communication claire et anticipée des demandes du commissaire aux comptes ;
- le respect par les auditeurs locaux du calendrier fixé par le commissaire aux comptes ;
- une communication rapide et complète des auditeurs locaux sur toute difficulté anticipée ou constatée (impossibilité de respecter certaines instructions, changements de méthodes comptables, retards envisagés, événements postérieurs à la clôture, etc.).

Une communication réciproque, claire et complète est indispensable pour permettre au commissaire aux comptes de collecter les éléments suffisants et appropriés qui lui permettent d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes consolidés.

Des relations confraternelles sont la règle dans les rapports entre les différents intervenants qui doivent s'abstenir de tout acte ou propos déloyal⁵² dans l'exercice de leurs missions respectives.

Afin de faciliter la communication avec les auditeurs des entités, le commissaire aux comptes formalise ses demandes dans un document écrit appelé communément « instructions d'audit » qu'il communique suffisamment à l'avance aux auditeurs des entités. Un exemple d'instructions en

⁵² Art. 8 du code de déontologie – Confraternité, Section 150 du code de l'IESBA – Professional behavior.

français et en anglais est joint à la présente note d'information (cf. NI.XI / E7 – Exemple d'instructions d'audit du groupe).

En complément des dispositions prévues au paragraphe 26 de la NEP 600, il est important que ces instructions incluent les informations relatives aux spécificités réglementaires françaises devant être portées à la connaissance des auditeurs locaux. Il en est ainsi notamment :

- des dispositions prévues à l'article R. 821-27 du code de commerce (contrôles qualité) (cf. 2.333 de la présente note d'information) ;
- du secret professionnel (articles L. 822-15 alinéa 2, L. 823-14 alinéa 3 et L. 820-5 alinéa 4 du code de commerce) ;
- des dispositions prévues aux articles 23, 24 et 25 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes (prestations réseau) (cf. 3.512 de la présente note d'information) ;
- des dispositions prévues à l'article L. 820-3 du code de commerce (honoraires des prestations réseau).

Afin de permettre une remontée homogène des informations, les instructions d'audit incluent généralement les exemples de documents suivants :

- accusé de réception des instructions d'audit incluant les confirmations d'indépendance et les informations relatives à la compétence des auditeurs ;
- plan de mission ;
- note de synthèse ;
- tableau des anomalies (corrigées et non corrigées) ;
- lettres d'affirmation ;
- rapports (d'audit, d'examen limité) ;
- information ou confirmation relatives aux événements postérieurs à la clôture ;
- confirmation finale.

Des exemples de ces documents sont proposés en français et, le cas échéant, en anglais dans la présente note d'information.

Outils :

NI.XI / E7 – Exemple d'instructions d'audit du groupe

NI.XI / E7-1 – Exemple de confirmation de l'auditeur de l'entité

Exemples de rapport des auditeurs :

NI.XI / E7-21 – Exemple de rapport d'audit – opinion sans réserve

NI.XI / E7-22 – Exemple de rapport d'examen limité – conclusion sans réserve

NI.XI / E7-3 – Exemple d'état des anomalies

NI.XI / E7-4 – Exemple de confirmation finale de l'auditeur de l'entité

NI.XI / E7-5 – Exemples de lettre d'affirmation – Information comptable des entités préparée selon les principes comptables français / IFRS :

- Pour les versions françaises des lettres d'affirmation, le commissaire aux comptes peut s'inspirer des exemples de lettre fournis par le Comité Audit DMF de la CNCC - : [Documentation](#) >> [Espace DMF](#) >> [Modèles de lettres, ... attestations](#).

- Pour les versions anglaises, le commissaire aux comptes peut s'inspirer de l'exemple de lettre d'affirmation fourni à l'annexe 2 de l'ISA 580 – « Written representations »

NI.XI / E7-6 – Exemple de memorandum sur les événements postérieurs à la clôture de l'exercice - Audit

4 MISE EN OEUVRE DES TRAVAUX ET EVALUATION DU CARACTERE SUFFISANT ET APPROPRIE DES ELEMENTS COLLECTES

Après avoir mené à bien l'ensemble de ses travaux de planification, le commissaire aux comptes et les auditeurs des entités mettent en œuvre les travaux permettant au commissaire aux comptes de collecter les éléments suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Ces travaux portent sur :

- le contrôle interne du groupe (contrôles groupe) ;
- le processus de consolidation ;
- l'information comptable des entités.

Des développements sont donnés ci-après sur :

- la mise en œuvre des tests sur l'efficacité des contrôles groupe (cf. 4.11), et des contrôles sur le processus de consolidation (cf. 4.12) et
- les procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre sur le processus de consolidation (cf. 4.13) ;
- les procédures analytiques effectuées au niveau du groupe (cf. 4.2).

Cette partie fournit par ailleurs des indications sur :

- la communication des auditeurs locaux au terme de leurs travaux (cf. 4.3) ;
- l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés (cf. 4.4) ;
- les procédures analytiques mises en œuvre comme moyen d'analyse de la cohérence d'ensemble des comptes (cf. 4.5) ;
- la revue des événements postérieurs à la clôture (cf. 4.6).

4.1 MISE EN OEUVRE DE TESTS SUR LES CONTROLES GROUPE ET SUR LE PROCESSUS DE CONSOLIDATION

Le paragraphe 16 de la NEP 600 précise :

« Le commissaire aux comptes réalise ou demande aux professionnels chargés du contrôle des comptes des entités de réaliser des tests sur l'efficacité des contrôles conçus par l'entité consolidante et mis en œuvre dans l'ensemble consolidé pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés dans les cas suivants :

- *lorsque les travaux à réaliser sur le processus d'établissement des comptes consolidés ou sur l'information comptable des entités reposent sur l'hypothèse selon laquelle ces contrôles fonctionnent efficacement ;*
- *lorsqu'il considère que les seuls contrôles de substance ne permettent pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée. »*

4.11 TESTS SUR L'EFFICACITE DES CONTROLES GROUPE

Les contrôles mis en place par l'entité consolidante peuvent être de différentes natures. Les tableaux ci-dessous donnent des exemples de contrôles groupe mis en place et de la nature des tests qui peuvent être réalisés par le commissaire aux comptes ou par les auditeurs locaux.

Contrôles groupe relatifs à l'environnement de contrôle du groupe

| Nature des contrôles | Exemples de tests sur l'efficacité des contrôles |
|--|--|
| - Existence d'un code de conduite applicable dans toutes les entités | - Obtenir un exemplaire du code de conduite - Demander à certains auditeurs locaux de vérifier le respect des dispositions de ce code |
| - Existence de procédures d'identification et de réponses aux risques de fraude | - Tester la mise en œuvre des dispositions relatives à la séparation des tâches |
| - Existence de règles et procédures d'établissement de l'information comptable des entités et des comptes communes au groupe (par exemple un manuel comptable groupe) | - Obtenir un exemplaire du manuel - Demander à certains auditeurs locaux de confirmer que la direction financière de l'entité en a connaissance et en applique les dispositions (sur la base d'entretiens avec elle, corroborés par les travaux mis en œuvre sur l'information comptable de l'entité) |
| - Existence d'une délégation de responsabilités à l'intérieur du groupe formalisée et contrôlée, particulièrement entre les directions des entités et la direction du groupe | - Obtenir les délégations de responsabilités et demander aux auditeurs de certaines entités de vérifier que ces dernières sont respectées |
| - Existence d'une politique de ressources humaines (particulièrement de recrutement et de rémunération des responsables financiers) homogène dans le groupe | - Obtenir le détail de la politique en place et demander aux auditeurs de certaines entités de tester sa correcte application |

Processus d'évaluation des risques

| Nature des contrôles | Exemples de tests sur l'efficacité des contrôles |
|---|---|
| - Existence d'un processus d'évaluation des risques (y compris les risques de fraude) au niveau des comptes consolidés, par exemple en réalisant une cartographie des risques | - Obtenir la cartographie des risques et vérifier que les entités importantes sont incluses dans cette cartographie des risques |

Contrôles de supervision

| Nature des contrôles | Exemples de tests sur l'efficacité des contrôles |
|---|--|
| - Réunions régulières entre la direction du groupe et les directions des entités pour discuter des développements opérationnels et revoir les indicateurs de performance financière | - Obtenir le planning annuel des réunions ainsi que les ordres du jour et comptes rendus de certaines d'entre elles - Le cas échéant, discuter avec la direction du groupe de l'incidence éventuelle des actions entreprises sur les comptes consolidés |
| - La direction du groupe se déplace de façon régulière dans les entités | - Obtenir le planning annuel des visites ainsi que les agendas et compte rendus de certaines d'entre elles - Le cas échéant, discuter avec la direction du groupe de l'incidence éventuelle des actions entreprises sur les comptes consolidés |

| Nature des contrôles | Exemples de tests sur l'efficacité des contrôles |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> - Existence de contrôles sur des indicateurs de performance financière ou opérationnels sensibles pour le groupe et analyse régulière de ces données (par exemple déviation sensible entre réel / budget ; indicateurs clés sur le chiffre d'affaires, indicateurs de résultat opérationnel par rapport aux années précédentes ou à d'autres entités comparables) | <ul style="list-style-type: none"> - Obtenir la liste des contrôles, comprendre comment ils fonctionnent et, le cas échéant, vérifier la source des données utilisées - Voir si des actions correctrices sont mises en œuvre lorsque des écarts sont notés - Pour un échantillon d'entités, demander aux auditeurs des entités d'obtenir les états envoyés au groupe et les vérifier par rapport aux données disponibles dans la comptabilité |

Systèmes d'information

| Nature des contrôles | Exemples de tests sur l'efficacité des contrôles |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> - Existence d'un ou de système(s) d'information homogène(s), y compris des activités informatiques générales, telles que : <ul style="list-style-type: none"> • le développement et la maintenance des programmes ; • l'exploitation du système ; • les traitements particuliers ; • la sécurité physique ; • les contrôles d'accès pour les utilisateurs privilégiés⁵³ | <ul style="list-style-type: none"> - Obtenir une cartographie des systèmes d'information - Identifier les activités informatiques générales - Les tester |
| <ul style="list-style-type: none"> - Existence d'une procédure homogène pour passer les écritures manuelles, avec des niveaux d'autorisation en fonction de leur nature et de leur montant | <ul style="list-style-type: none"> - Obtenir la procédure et demander aux auditeurs de certaines entités de vérifier que cette procédure est correctement appliquée |
| <ul style="list-style-type: none"> - Mise en place de contrôles automatiques⁵⁴ identiques dans plusieurs entités ce qui permet le traitement des exceptions par la direction du groupe | <ul style="list-style-type: none"> - Obtenir le détail de ces contrôles et la façon dont les exceptions sont traitées par la direction du groupe ou des entités - Vérifier sur un échantillon qu'elles sont correctement traitées |
| <ul style="list-style-type: none"> - Existence d'un système de trésorerie centralisée et contrôle des flux de trésorerie | <ul style="list-style-type: none"> - Tester les contrôles en place sur les niveaux de trésorerie ou les indicateurs de trésorerie |

⁵³ Se reporter au guide d'application de la CNCC - *Prise en compte de l'environnement informatique et incidence sur la démarche d'audit* - Avril 2003, page 12.

⁵⁴ Se reporter au guide d'application de la CNCC - *Prise en compte de l'environnement informatique et incidence sur la démarche d'audit* - Avril 2003, page 217.

Communication

| Nature des contrôles | Exemples de tests sur l'efficacité des contrôles |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">- Réunion régulière des responsables financiers pour les préparer aux clôtures et les former aux nouveautés comptables | <ul style="list-style-type: none">- Obtenir le planning des réunions, les ordres du jour et, le cas échéant, participer à l'une ou plusieurs d'entre elles |
| <ul style="list-style-type: none">- Diffusion régulière aux directions des entités de notes informatives sur des points relatifs aux principes et méthodes comptables | <ul style="list-style-type: none">- Obtenir du groupe les communications envoyées dans l'exercice- Demander aux auditeurs de certaines entités d'obtenir ces communications auprès de la direction de l'entité |
| <ul style="list-style-type: none">- Communication de façon formelle du calendrier de clôture ainsi que des options et des changements significatifs dans l'information comptable par rapport à l'année précédente | <ul style="list-style-type: none">- Obtenir le calendrier de clôture- Demander aux auditeurs de certaines entités de vérifier qu'il est respecté par ces entités |
| <ul style="list-style-type: none">- Mise en place de contrôles pour s'assurer que les informations comptables sont communiquées dans les temps. Par exemple, relance automatique envoyée aux entités qui ne saisissent pas l'information comptable dans les temps | <ul style="list-style-type: none">- Demander aux auditeurs de certaines entités de vérifier que les relances sont bien reçues et correctement traitées par celles-ci |

Audit interne

| Nature des contrôles | Exemples de tests sur l'efficacité des contrôles |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">- Mise en place de programmes d'auto-évaluation de la qualité du contrôle interne ou du processus de clôture. Ils sont, le cas échéant, revus par l'audit interne | <ul style="list-style-type: none">- Obtenir les rapports de l'audit interne- Obtenir les questionnaires d'auto-évaluation complétés et- Sur la base d'un échantillon, vérifier dans les entités que les réponses correspondent à ce qui est observé dans l'entité |

Il convient de rappeler que ces tests peuvent être réalisés tant par le commissaire aux comptes que par les auditeurs des entités et qu'il est important pour le commissaire aux comptes d'obtenir les conclusions de ces tests dans des délais lui permettant, le cas échéant, de modifier son approche d'audit initiale, en particulier lorsque ces travaux font apparaître des faiblesses significatives des contrôles groupe. Le cas pratique de la présente note d'information donne une illustration de ce type de situation.

Outil :

NI.XI / CP : Cas pratique

4.12 TESTS SUR L'EFFICACITE DES CONTROLES SUR LE PROCESSUS DE CONSOLIDATION

Dans le cadre du processus de consolidation, la direction du groupe peut avoir mis en place des contrôles qui lui permettent de s'assurer que les procédures de consolidation sont correctement effectuées. Ces contrôles peuvent être manuels ou informatiques (inclus dans le logiciel de consolidation).

Par exemple :

« Lorsqu'un groupe comprend un très grand nombre d'entités incluses dans la consolidation, le commissaire aux comptes n'est pas en mesure de vérifier pour chacune d'entre elles la correcte reprise dans le système de consolidation de l'information comptable de ladite entité. Par conséquent, le commissaire aux comptes peut être conduit à tester les contrôles en place relatifs à la reprise dans les comptes consolidés de l'information comptable transmise par les entités. Ces contrôles peuvent être par exemple :

- le rapprochement des principaux éléments des liasses de consolidation avec ceux reportés dans le système ;
- le contrôle par le service de consolidation de la réception d'une liasse de consolidation pour chaque entité incluse dans le périmètre de consolidation ;
- la revue des anomalies remontées par le système dans un journal d'exception ;
- le contrôle du correct report des soldes de l'exercice précédent. »

Le tableau ci-dessous donne des exemples de ces contrôles ainsi que des exemples de tests que le commissaire aux comptes peut mettre en place s'il décide de s'appuyer sur ces contrôles ou si les seuls contrôles de substance ne permettent pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée.

Contrôles en place pour s'assurer de la correcte application du référentiel comptable applicable au niveau du groupe

| Nature des contrôles | Exemples de tests sur l'efficacité des contrôles |
|---|--|
| - Existence d'un processus pour vérifier les retraitements et éliminations internes, y compris des contrôles de cohérence (par exemple, comparatif des taux de marge éliminée) | - Faire une revue des contrôles mis en place et vérifier le cas échéant la source des données utilisées |
| - Existence d'un processus permettant d'identifier les entités à inclure dans la consolidation, y compris les entités ad hoc, ainsi que la méthode de comptabilisation à retenir, par exemple : <ul style="list-style-type: none">• l'obligation de communiquer au groupe tout contrat significatif• l'approbation par le groupe de toute acquisition de titres | - Sélectionner ou demander aux auditeurs de certaines entités de vérifier que la conclusion de nouveaux contrats ou l'acquisition de titres a bien été effectuée dans le respect de la procédure |
| - Existence d'un processus permettant d'identifier les parties liées et les transactions conclues avec celles-ci, par exemple : <ul style="list-style-type: none">• communication régulière par la direction du groupe de la liste mise à jour des parties liées• approbation par la direction du groupe de contrats conclus avec des parties liées• création de comptes spécifiques pour comptabiliser les transactions avec les parties liées | - Vérifier auprès de certaines entités que la liste des parties liées a bien été communiquée et vérifier auprès de leur direction que cette liste a bien été prise en compte |

| Nature des contrôles | Exemples de tests sur l'efficacité des contrôles |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> - Existence de contrôles permettant de vérifier : <ul style="list-style-type: none"> • la correcte application des dispositions du référentiel comptable en matière d'information sectorielle • la cohérence de cette information sectorielle et en particulier de la correcte affectation des données des liasses de consolidation aux secteurs concernés <p>par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> - vérification de la correcte prise en compte de l'évolution du périmètre dans les paramètres retenus pour élaborer l'information sectorielle - rapprochement par entité des données sectorielles avec l'information comptable - vérification qu'aucune entité au sein d'un secteur n'a été omise - contrôle de la cohérence de l'information sectorielle avec les comptes consolidés | <ul style="list-style-type: none"> - Demander aux auditeurs de certaines entités de vérifier par sondages le correct paramétrage des comptes - Obtenir les états issus du système qui montreraient que certaines données ne sont affectées à aucun secteur |
| <ul style="list-style-type: none"> - Existence d'un processus permettant d'identifier les différences entre le référentiel comptable groupe et le référentiel comptable applicable localement dans l'entité, par exemple : <ul style="list-style-type: none"> • analyse par le service consolidation des principales différences entre les comptes statutaires et l'information comptable de l'entité | <ul style="list-style-type: none"> - Obtenir auprès du service consolidation les états de réconciliation (parfois issus du système de consolidation) et sur la base d'un échantillon vérifier auprès des auditeurs locaux l'exhaustivité et l'exactitude des différences identifiées |

Contrôles relatifs à l'élaboration des comptes consolidés

| Nature des contrôles | Exemples de tests sur l'efficacité des contrôles |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> - Existence d'une procédure de comptabilisation des écritures de consolidation. Cela peut inclure les procédures d'autorisation pour les écritures non récurrentes ou les écritures supérieures à un certain montant | <ul style="list-style-type: none"> - Sélectionner des écritures répondant aux caractéristiques décrites dans la procédure et vérifier la correcte application de la procédure |
| <ul style="list-style-type: none"> - Documentation de la justification des opérations non récurrentes (notamment de la logique économique sous-jacente) | <ul style="list-style-type: none"> - Sélectionner des opérations non récurrentes et vérifier qu'il existe une documentation expliquant la logique économique sous-jacente et vérifier, le cas échéant, que ces opérations ont été approuvées par des personnes autorisées |
| <ul style="list-style-type: none"> - Existence d'une analyse des entités non incluses dans le périmètre de consolidation et justification par la direction du groupe des raisons qui conduisent à exclure certaines entités de la consolidation | <ul style="list-style-type: none"> - Obtenir l'analyse et vérifier l'exhaustivité des données et leur exactitude |
| <ul style="list-style-type: none"> - Existence d'une procédure relative aux modalités de consolidation lorsque les dates de clôture de certaines entités ne sont pas celles du groupe | <ul style="list-style-type: none"> - Vérifier auprès des entités dont les clôtures sont décalées qu'elles ont bien mis en œuvre les procédures requises (par exemple, préparation d'information financière intérimaire) |
| <ul style="list-style-type: none"> - Détermination par la direction du groupe des hypothèses à retenir dans les cas d'évaluation des actifs et passifs, par exemple : <ul style="list-style-type: none"> • définition de certains paramètres par la direction du groupe (taux retenus pour les tests de perte de valeur) | <ul style="list-style-type: none"> - Demander aux auditeurs des entités de vérifier que ces dernières appliquent les éléments communiqués par le groupe |
| <ul style="list-style-type: none"> - Existence d'une procédure de centralisation des engagements hors-bilan, par exemple leur recensement dans une base de données - Mise en place de fiches juridiques sur l'ensemble des contrats permettant de récapituler les engagements | <ul style="list-style-type: none"> - Vérifier l'existence de la procédure - Demander aux auditeurs de certaines entités de vérifier que la direction de l'entité a correctement alimenté les fiches juridiques |
| <ul style="list-style-type: none"> - Centralisation des accords passés avec les minoritaires pour combler les pertes des entités | <ul style="list-style-type: none"> - Analyser et revoir ces accords |

Contrôles sur les données de base de la consolidation

| Nature des contrôles | Exemples des tests sur l'efficacité des contrôles |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">- Des contrôles sont effectués sur les liasses de consolidation (en général ces contrôles sont réalisés automatiquement par le logiciel de consolidation) :<ul style="list-style-type: none">• équilibre actif/passif• recalcul du résultat• contrôle bloquant entre les données du bilan et du compte de résultat et les annexes à la liasse de consolidation• vérification du taux de conversion en devises• vérification des pourcentages de contrôle et d'intérêt | <ul style="list-style-type: none">- Obtenir les états d'anomalies produits par le logiciel de consolidation- Vérifier le correct paramétrage du logiciel |

Contrôles sur les éliminations intragroupe

| Nature du contrôle | Exemples des tests sur l'efficacité des contrôles |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">- Identification des entités et de la nature des flux intragroupe | <ul style="list-style-type: none">- Obtenir les éléments de documentation préparés et vérifier qu'ils sont exhaustifs |
| <ul style="list-style-type: none">- Existence d'une procédure automatique de rapprochement des comptes déclarés intragroupe et élimination des écritures intragroupe | <ul style="list-style-type: none">- Vérifier le paramétrage du logiciel- Obtenir et vérifier les états d'anomalies |
| <ul style="list-style-type: none">- Recalcul par le logiciel des pourcentages de détention lors des procédures d'élimination des titres | <ul style="list-style-type: none">- Vérifier la table du logiciel incluant les pourcentages de détention |
| <ul style="list-style-type: none">- Processus (manuel ou intégré dans le logiciel) permettant de recenser et documenter les marges internes à éliminer | <ul style="list-style-type: none">- Obtenir les éléments de documentation préparés et vérifier qu'ils sont exhaustifs |
| <ul style="list-style-type: none">- Préparation automatique du tableau d'analyse de variation des capitaux propres consolidés | <ul style="list-style-type: none">- Vérifier le paramétrage du logiciel- Vérifier les écritures manuelles |

4.13 PROCEDURES D'AUDIT COMPLEMENTAIRES A METTRE EN ŒUVRE SUR LE PROCESSUS DE CONSOLIDATION

Le paragraphe 23 de la NEP 600 prévoit :

« En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives lié au processus de consolidation, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires à celles réalisées en application des paragraphes 7 et 16 de la présente norme. Celles-ci lui permettent :

- d'évaluer l'exhaustivité du périmètre de consolidation ;
- d'apprécier le caractère approprié, exact et exhaustif des écritures de consolidation et évaluer s'il existe des facteurs de risques de fraudes ou des indicateurs révélant des biais possibles de la part de la direction de l'entité consolidante ;

- *d'évaluer si l'information comptable des entités a été correctement retraitée, lorsque celle-ci n'est pas préparée dans le même référentiel comptable que celui retenu pour établir les comptes consolidés ;*
- *de vérifier que l'information comptable communiquée par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités est celle reprise dans les comptes consolidés ;*
- *d'évaluer si les retraitements nécessaires ont été effectués conformément au référentiel comptable applicable lorsque la date de clôture des comptes des entités est différente de celle de l'entité consolidante.»*

Les procédures d'audit complémentaires listées au paragraphe 23 de la NEP 600 mentionné ci-dessus permettent au commissaire aux comptes :

- de vérifier que toutes les entités ont bien été incluses dans le périmètre de consolidation et que les cas d'exclusion sont justifiés et acceptables au vu du référentiel comptable retenu au niveau du groupe ;
- de vérifier le respect de l'obligation pour les entités dont la date de clôture est antérieure de plus de trois mois⁵⁵ à celle de l'entité consolidante d'établir une information comptable à la date de clôture du groupe ;
- de vérifier que l'information comptable communiquée par les auditeurs locaux est celle reprise dans les comptes consolidés ;
- d'apprécier le caractère approprié, exact et exhaustif des écritures de consolidation. Ces écritures sont principalement celles relatives :
 - à l'élimination des titres et des capitaux propres ;
 - à l'élimination des opérations intragroupe sans impact sur le résultat (postes réciproques au bilan et au compte de résultat) ;
 - à l'élimination des opérations intragroupe avec impact sur le résultat (dividendes, marges comprises dans les stocks, résultats sur cessions d'immobilisations) ;
 - aux évolutions de périmètre au cours de l'exercice ;
 - à la reconnaissance de pertes de valeur sur des actifs consolidés, notamment les immobilisations incorporelles, les écarts d'acquisition, les actifs d'impôt différé ;
 - à la détermination et à la comptabilisation des impôts différés ;
 - à la conversion de l'information comptable des entités étrangères ;
 - à l'homogénéisation des méthodes comptables, en particulier, lorsque l'information comptable de l'entité a été préparée dans un référentiel comptable différent de celui retenu pour établir les comptes consolidés.

L'étendue de ces procédures dépend de la réalisation et du résultat des tests d'efficacité sur les contrôles sur le processus de consolidation (se reporter au 4.12 de la présente note d'information).

⁵⁵ Article L. 233-25 du code de commerce.

4.2 PROCEDURES ANALYTIQUES EFFECTUEES AU NIVEAU DU GROUPE SUR LES ENTITÉS NON IMPORTANTES

4.21 NATURE DES PROCEDURES ANALYTIQUES A METTRE EN ŒUVRE

Les procédures analytiques au niveau du groupe sont effectuées sur les autres entités non importantes telles que définies au 3.422 de la présente note d'information.

L'objectif de ces procédures est de corroborer que l'information comptable agrégée de ces entités ne fait pas peser de risque significatif sur les comptes consolidés.

Ces procédures impliquent en général la direction du groupe.

L'information comptable des entités peut être agrégée à différents niveaux pour les besoins des procédures analytiques. Les facteurs à considérer pour la détermination du niveau d'agrégation peuvent notamment inclure :

- la nature des entités et le niveau d'homogénéité des activités des entités ;
- la façon dont les opérations du groupe sont gérées et contrôlées par la direction du groupe (famille de produits, zones géographiques) ;
- le niveau de détail qu'offrent les systèmes d'information utilisés dans l'élaboration des comptes consolidés et le suivi des performances du groupe ;
- la fréquence à laquelle ce suivi est réalisé.

Les entités non importantes peuvent former un ensemble homogène sur lequel le commissaire aux comptes pourra envisager d'effectuer des procédures analytiques mais ce n'est pas toujours le cas. L'ensemble peut comprendre des entités intervenant dans des secteurs d'activité ou des environnements économiques très différents.

Par exemple :

« Un groupe comprend trois entités non importantes, les branches opérationnelles 1, 2 et 3.

La branche 1 commercialise des vélos en Espagne, la branche 2 commercialise des produits pharmaceutiques sur le secteur chinois et la branche 3 commercialise des scooters au Portugal.

Le commissaire aux comptes peut envisager :

- d'agréger l'ensemble constitué par les branches 1 et 3 pour mettre en œuvre ses procédures analytiques, ces deux branches agissant sur des secteurs relativement proches où les consommateurs peuvent avoir des habitudes voisines ;
- et de mettre en œuvre des procédures analytiques sur la branche 2 uniquement qui ne peut pas être regroupée avec les autres entités non importantes puisqu'elle se situe sur un secteur et un marché totalement différents. »

Lorsqu'il planifie la mise en œuvre des procédures analytiques au niveau du groupe, le commissaire aux comptes peut décider, si la direction a mis en œuvre des procédures analytiques similaires, d'utiliser ces travaux. Dans ce cas, il vérifie la fiabilité des données utilisées et leur lien avec l'information comptable des entités ou les états de contribution aux comptes consolidés.

Comme le prévoit la NEP 520 - *Procédures analytiques*, au paragraphe 08 :

« Lorsque les procédures analytiques mettent en évidence [sur une entité] des informations qui ne sont pas en corrélation avec d'autres informations ou des variations significatives ou des tendances inattendues, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit à mettre en place pour élucider ces variations et ces incohérences. »

Pour cela le commissaire aux comptes procède à des investigations pour obtenir des explications pertinentes et collecter les éléments sous-tendant les explications.

Le cas échéant, le commissaire aux comptes demandera à l'auditeur de l'entité de mettre en œuvre des procédures complémentaires, par exemple : un audit, un examen limité ou des procédures spécifiques sur l'information comptable de l'entité ou sur certains soldes de comptes, certaines opérations ou d'autres éléments d'information.

En pratique, il est recommandé au commissaire aux comptes de mettre en œuvre les procédures analytiques sur les « autres entités non importantes » suffisamment tôt pour permettre à l'auditeur de l'entité de mettre en œuvre les procédures complémentaires éventuellement nécessaires dans des délais compatibles avec le calendrier de certification des comptes consolidés.

4.22 EXEMPLES DE PROCEDURES ANALYTIQUES A METTRE EN ŒUVRE

Les procédures analytiques peuvent porter sur tout ou partie de l'information comptable des entités et leur conception repose sur le jugement professionnel du commissaire aux comptes.

Par exemple :

« Dans un groupe composé de six entités dont deux sont considérées comme non importantes, le commissaire aux comptes peut mettre en œuvre sur ces deux entités un ou plusieurs des travaux suivants, à savoir, la revue :

- des états de gestion ;
- du chiffre d'affaires, des frais de personnel et du résultat opérationnel de chaque trimestre ;
- de l'antériorité des créances clients et des stocks ;
- des principales estimations de la direction. »

Pour mettre en œuvre ces procédures analytiques, le commissaire aux comptes peut comparer l'information comptable de l'exercice N avec :

- l'information comparable des périodes antérieures ;
- les résultats anticipés, tels que les budgets ou les prévisions, ou les attentes de l'auditeur, telles qu'une estimation des dépréciations ;
- des données similaires du secteur d'activité, telle qu'une comparaison du ratio du délai moyen de règlement clients avec le ratio moyen du secteur d'activité ou avec celui d'entités de taille comparable dans le même secteur d'activité.

Par exemple :

« Le commissaire aux comptes du groupe ABC a réalisé, un mois avant la clôture, sur la base de données estimées au titre de l'exercice N, des procédures analytiques sur l'ensemble des entités non importantes, à savoir les branches 1, 2, 3, 4, et 5.

Selon son jugement professionnel, il a retenu deux agrégats pertinents pour réaliser les procédures analytiques, à savoir le chiffre d'affaires et le résultat avant impôt.

Les procédures analytiques sont les suivantes :

- revue de l'évolution du chiffre d'affaires par entité par rapport à l'année précédente ;
- revue de l'évolution du résultat avant impôt par entité par rapport à l'année précédente ;
- revue du taux « résultat avant impôt/chiffre d'affaires » par entité, par rapport à la moyenne du secteur et revue de l'évolution de ce taux par rapport à l'année précédente.

Les résultats de ces procédures analytiques font apparaître, pour l'entité 5, un taux « résultat avant impôt/chiffre d'affaires » très supérieur à la moyenne du secteur et en très nette augmentation par rapport à l'année précédente.

Rappel données estimées N

| Entités | Chiffre d'affaires en millions de € Estimé N | Résultat avant impôt en millions de € Estimé N | Taux résultat avant impôt / chiffre d'affaires en % Estimé N |
|---------|--|--|--|
| 1 | 20 | 2,5 | 12,5% |
| 2 | 20 | 2,5 | 12,5% |
| 3 | 15 | 2,0 | 13,3% |
| 4 | 15 | 2,0 | 13,3% |
| 5 | 5 | 1,0 | 20,0% |

Données (N-1)

| Entités | Chiffre d'affaires en millions de € N-1 | Résultat avant impôt en millions de € N-1 | Taux résultat avant impôt / chiffre d'affaires en % N-1 |
|---------|---|---|---|
| 1 | 19 | 2,4 | 12,6% |
| 2 | 18 | 2,3 | 12,8% |
| 3 | 14 | 1,9 | 13,6% |
| 4 | 14 | 1,8 | 12,9% |
| 5 | 3 | 0,4 | 13,3% |

Le commissaire aux comptes constate par ailleurs que le montant des créances clients est très important pour cette branche.

A la suite de divers entretiens menés avec la direction, le commissaire aux comptes n'obtient pas d'explication satisfaisante. Afin de s'assurer de la réalité du chiffre d'affaires et du résultat, il décide donc de mettre en œuvre les procédures spécifiques suivantes :

- demande de confirmations externes des soldes clients directement auprès des clients de la branche 5 ;
- demande formulée à l'auditeur de l'entité de la branche 5 de mettre en œuvre des procédures spécifiques sur le caractère suffisant du montant des dépréciations des créances clients et sur la correcte application du principe de séparation des exercices. »

4.3 COMMUNICATION DES AUDITEURS LOCAUX

Le paragraphe 27 de la NEP 600 précise :

« Le commissaire aux comptes demande aux professionnels chargés du contrôle des comptes des entités de lui communiquer les éléments pertinents pour fonder son opinion sur les comptes consolidés. Cette communication comprend :

- la confirmation par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités du respect des règles de déontologie applicables à l'audit des comptes consolidés, en particulier celles relatives à l'indépendance et à la compétence professionnelle ;
- la confirmation par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités du respect des instructions reçues du commissaire aux comptes ;
- l'identification de l'information comptable des entités sur laquelle les professionnels chargés du contrôle des comptes de ces dernières ont réalisé leurs travaux ;

- *les cas de non-respect des textes légaux et réglementaires susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes consolidés ;*
- *un état des anomalies non corrigées sur l'information comptable des entités. Cet état n'inclut pas les anomalies qui sont en dessous du seuil des anomalies manifestement insignifiantes, tel que défini au paragraphe 12 (d) ;*
- *les indicateurs révélant des biais possibles de la part de la direction ;*
- *une description des faiblesses significatives du contrôle interne identifiées au niveau des entités ;*
- *les autres faits significatifs que les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ont communiqués ou vont communiquer aux membres des organes de direction et de surveillance des entités, y compris les fraudes (réelles ou suspectées) impliquant les directions des entités ou des employés ayant un rôle clé dans le dispositif de contrôle interne ou toute autre fraude qui pourrait entraîner une anomalie significative dans l'information comptable des entités ;*
- *tout autre élément important estimé pertinent pour le commissaire aux comptes, y compris les points particuliers mentionnés dans les lettres d'affirmation signées par les directions des entités et ;*
- *la synthèse des points relevés, les conclusions ou l'opinion des professionnels chargés du contrôle des comptes des entités. »*

Les règles de déontologie applicables à l'audit des comptes consolidés sont abordées au 3.512 et dans l'exemple des instructions d'audit du groupe de la présente note d'information (cf. NI.XI / E7).

Les précisions suivantes peuvent être apportées pour la mise en œuvre pratique des dispositions du paragraphe 27 de la NEP 600 ci-dessus :

- Respect des instructions

La confirmation par l'auditeur local du respect des instructions reçues du commissaire aux comptes est généralement matérialisée par la référence dans son rapport aux dites instructions.

- Identification de l'information comptable de l'entité

En pratique, l'auditeur de l'entité transmet au commissaire aux comptes l'information comptable sur laquelle porte son rapport, authentifiée par ses propres soins. Celle-ci peut prendre différentes formes, telles que par exemple : la mention des chiffres clés de l'information comptable dans son rapport ou dans sa confirmation finale.

- Etat des anomalies non corrigées

Les anomalies non corrigées peuvent être de natures différentes (par exemple, des ajustements de présentation, des anomalies ayant un impact sur le résultat ou le bilan de l'entité) et porter sur l'ensemble de l'information comptable de l'entité. En pratique, les anomalies non corrigées peuvent faire l'objet d'un descriptif expliquant leur origine et les raisons pour lesquelles ces anomalies n'ont pas été comptabilisées par la direction de l'entité.

Le format de cet état est souvent communiqué dans les instructions d'audit par le commissaire aux comptes de façon à avoir des états homogènes entre tous les auditeurs locaux ce qui facilite leur traitement par le commissaire aux comptes et l'établissement de la synthèse au niveau du groupe.

Par ailleurs, le commissaire aux comptes peut souhaiter obtenir communication de l'auditeur de l'ensemble des ajustements comptabilisés dans l'information comptable de l'entité.

Toutes les anomalies identifiées et non corrigées dans les comptes des entités d'un montant supérieur ou égal au seuil de remontée des anomalies, tel que défini au paragraphe 12 (d) de la NEP 600, sont à communiquer au commissaire aux comptes.

– Indicateurs révélant des biais possibles de la part de la direction

Les indicateurs de biais possibles de la part de la direction que l'auditeur local a pu constater peuvent être, par exemple :

- les changements d'estimations comptables ou de méthodes d'évaluation non justifiés par les circonstances ;
- dans le cadre d'estimations comptables, le recours à des hypothèses non cohérentes avec celles observables sur le marché ;
- des options importantes influençant de façon favorable la réalisation des objectifs sous-tendant la rémunération de la direction.

– Description des faiblesses significatives du contrôle interne identifiées au niveau des entités

Les faiblesses significatives du contrôle interne sont définies au paragraphe 02 de la NEP 265 – *Communication des faiblesses du contrôle interne* :

Une faiblesse significative du contrôle interne est une faiblesse ou un ensemble de faiblesses du contrôle interne lié à l'information comptable et financière de l'entité suffisamment importante pour mériter l'attention des organes de l'entité mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce (cf. 5.223 de la présente note d'information).

– Autres informations

Le commissaire aux comptes est notamment informé des points particuliers mentionnés dans la lettre d'affirmation signée par la direction de l'entité. En règle générale, l'auditeur de l'entité obtient de la part de la direction de l'entité une lettre d'affirmation relative à l'information comptable de ladite entité quelle que soit la nature des travaux qui lui ont été demandés par le commissaire aux comptes. Il est recommandé que cette lettre soit datée et obtenue à une date aussi proche que possible que celle du rapport de l'auditeur de l'entité.

Le commissaire aux comptes demande généralement cette information dans ses instructions (cf. 3.8 de la présente note d'information).

Les points particuliers mentionnés dans la lettre d'affirmation peuvent être par exemple :

- ⇒ l'estimation d'un risque lié à un litige significatif ;
- ⇒ l'évaluation d'un actif ;
- ⇒ le paragraphe spécifique relatif à la continuité d'exploitation en cas de faits ou d'événements identifiés susceptibles de la remettre en cause (perte d'un client significatif, risque pays,...).

Lorsque l'auditeur local n'obtient pas de la direction de l'entité de lettre d'affirmation, le commissaire aux comptes lui demande de l'informer des raisons qui ont conduit la direction de l'entité à ne pas signer cette lettre.

Le commissaire aux comptes apprécie la nécessité d'obtenir pour tout ou partie des entités une copie des lettres d'affirmations collectées par les auditeurs locaux.

– Synthèse des points relevés, conclusions ou opinion des auditeurs des entités

Généralement, lorsqu'un audit, des procédures d'audit spécifiques ou un examen limité sont mis en œuvre sur l'information comptable de l'entité, le commissaire aux comptes obtient de l'auditeur local une synthèse des points relevés, ses conclusions ou son opinion (« conclusion générale ») sur l'information comptable de l'entité, exprimée dans un document comportant notamment :

- un titre qui indique qu'il s'agit de la conclusion générale émise par l'auditeur local sur l'information comptable de l'entité ;
- l'identité des destinataires ;
- la confirmation du respect des instructions reçues ;
- l'identification des informations contrôlées (par exemple, indication des chiffres-clés permettant de s'assurer que la conclusion générale porte bien sur la liasse de consolidation visée) ;
- la référence aux méthodes comptables du groupe ;
- les responsabilités respectives de la direction de l'entité et de l'auditeur local ;
- l'identification des normes professionnelles appliquées ;
- le rappel du seuil de signification utilisé ;
- la conclusion générale de l'auditeur local ;
- la restriction d'utilisation et de diffusion du document (document exclusivement réservé aux besoins du commissaire aux comptes dans le cadre de l'audit des comptes consolidés) ;
- la date ;
- l'identification et la signature de l'auditeur local.

Outils :

[NI.XI / E7 – Exemple d'instructions d'audit du groupe et ses annexes](#)

Lorsque le commissaire aux comptes est également auditeur d'une ou plusieurs entités, pour remplir les dispositions du paragraphe 27 de la NEP 600, il veille à intégrer dans la documentation relative à l'audit des comptes consolidés les éléments pertinents collectés dans le cadre des travaux menés sur cette ou ces entités.

4.4 EVALUATION DU CARACTERE SUFFISANT ET APPROPRIE DES ELEMENTS COLLECTES

Les paragraphes 28 et 29 de la NEP 600 disposent :

« 28. *Le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés sur la base :*

- *des procédures d'audit réalisées sur le processus d'établissement des comptes consolidés ;*
- *des travaux réalisés par lui-même et par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités sur l'information comptable de ces dernières. »*

« 29. *Le commissaire aux comptes :*

- *apprécie la pertinence des éléments transmis par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités tels que mentionnés dans le paragraphe 27 ;*
- *échange avec les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités, les directions des entités ou la direction de l'entité consolidante sur les éléments importants relevés ;*
- *évalue la nécessité de revoir d'autres éléments de la documentation des travaux des professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ;*
- *conçoit, dès lors que les travaux mis en oeuvre au niveau des entités sont estimés insuffisants, les procédures complémentaires à mettre en œuvre par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ou par le commissaire aux comptes. »*

Comme indiqué au paragraphe 5 de la NEP 500 - *Caractère probant des éléments collectés*, les éléments collectés doivent être suffisants et appropriés pour lui permettre de fonder son opinion sur

les comptes. Le caractère approprié est fonction de la qualité des éléments collectés, c'est-à-dire de leur fiabilité et de leur pertinence. Le caractère suffisant s'apprécie par rapport à la quantité d'éléments collectés, laquelle dépend du risque d'anomalies significatives mais aussi de la qualité de ces éléments.

Le degré de fiabilité des éléments collectés dépend de leur origine, de leur nature et des circonstances particulières dans lesquelles ils ont été recueillis. Notamment, il convient de tenir compte :

- de la source des éléments collectés, à savoir s'il s'agit d'éléments internes ou externes à l'entité ;
- pour les éléments collectés en interne, de la qualité du contrôle interne ;
- de la documentation des éléments collectés.

Le commissaire aux comptes exploite les informations obtenues de la part des auditeurs locaux en vue d'apprécier leur pertinence (cohérence par rapport à l'approche d'audit, exhaustivité par rapport aux demandes formulées dans les instructions, qualité des informations transmises).

Le commissaire aux comptes porte une attention particulière :

- aux points en suspens à suivre, selon les cas, par l'auditeur local ou par lui-même, par exemple, la documentation restant à obtenir, les travaux restant à effectuer ;
- aux anomalies corrigées⁵⁶ et non corrigées ;
- aux faiblesses significatives du contrôle interne.

Dans le cadre de l'exploitation des informations obtenues en réponse aux instructions envoyées, le commissaire aux comptes échange sur les éléments importants relevés avec les auditeurs locaux, les directions des entités ou la direction de l'entité consolidante. Il peut notamment décider de participer aux réunions de synthèse d'une ou de plusieurs entités en fonction de son appréciation de l'importance de celles-ci ou de la nature des points remontés.

A l'issue de ces travaux, le commissaire aux comptes fait appel à son jugement professionnel pour apprécier la nécessité de revoir d'autres éléments de la documentation des travaux des auditeurs locaux, en particulier lorsqu'il considère que les éléments transmis ne sont pas suffisants.

Par exemple :

« Le commissaire aux comptes peut demander d'obtenir ou de revoir les éléments complémentaires suivants :

- les travaux mis en œuvre par l'auditeur local sur les hypothèses retenues par la direction de l'entité pour établir le plan d'affaires (« business plan ») de celle-ci ;
- la justification de certaines provisions significatives (réponse des avocats à la demande d'information, estimations de la direction de l'entité) ;
- les contrats importants dont le traitement comptable est particulièrement complexe ;
- les justificatifs des bases d'impôts différés ;
- la documentation relative à la dépréciation de certains comptes clients considérée comme un risque significatif à la suite des entretiens avec la direction du groupe et par ailleurs non mentionné par l'auditeur dans sa note de synthèse ;
- plus largement, toute incohérence entre des informations obtenues au niveau du groupe et celles communiquées par les auditeurs des entités. »

⁵⁶ La NEP 600 ne prévoit pas dans son paragraphe 27 la transmission des anomalies corrigées. Cependant, dans la pratique, les anomalies corrigées sont demandées par le commissaire aux comptes afin notamment de pouvoir apprécier la qualité du dispositif d'arrêté des comptes, et le cas échéant, de communiquer les éléments importants aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce.

Dans certains cas particuliers, le commissaire aux comptes peut être amené à revoir le dossier de travail de l'auditeur local. Tel pourrait, par exemple, être le cas lorsqu'il n'est pas commissaire aux comptes de la seule entité importante du groupe.

Enfin, le paragraphe 29 de la NEP 600 cité ci-avant prévoit que, dès lors que les travaux mis en œuvre au niveau des entités sont estimés insuffisants, le commissaire aux comptes conçoit des procédures complémentaires à mettre en œuvre par les auditeurs locaux ou par lui-même.

Ce peut être le cas, notamment, dans les situations suivantes :

Par exemple :

- « Incohérence des hypothèses retenues par la direction de l'entité pour établir le plan d'affaires de celle-ci non identifiée par l'auditeur local ;
- nombre important d'anomalies détectées, corrigées ou non ;
- faiblesses significatives du contrôle interne, telles qu'une absence de séparation des tâches nécessitant des tests complémentaires sur les écritures comptables ;
- nature d'une anomalie identifiée dans une entité pouvant exister dans d'autres entités (taux de tva erroné sur un type de prestation, hypothèses de calcul pour les engagements de retraite) ;
- soldes et flux intragroupe non réconciliés ;
- limitations aux travaux des auditeurs locaux pouvant remettre en cause l'étendue des travaux de l'audit des comptes consolidés ;
- incertitudes significatives pouvant affecter l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes consolidés. »

 **Outils :**

[NI.XI / E8 – Exemple de questionnaire de revue des travaux d'un auditeur d'entité par le commissaire aux comptes](#)

4.5 PROCEDURES ANALYTIQUES MISES EN ŒUVRE COMME MOYEN D'ANALYSE DE LA COHERENCE D'ENSEMBLE DES COMPTES

Conformément aux dispositions des paragraphes 7 à 9 de la NEP 520 – Procédures analytique, « le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures analytiques lors de la revue de la cohérence d'ensemble des comptes, effectuée à la fin de l'audit. L'application de cette technique lui permet d'analyser la cohérence d'ensemble des comptes au regard des éléments collectés tout au long de l'audit, sur l'entité et son secteur d'activité. »

« Lorsque les procédures analytiques mettent en évidence des informations qui ne sont pas en corrélation avec d'autres informations ou des variations significatives ou des tendances inattendues, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit à mettre en place pour élucider ces variations et ces incohérences. »

« Lorsque les procédures analytiques conduisent le commissaire aux comptes à identifier des risques non détectés jusqu'alors, il apprécie la nécessité de compléter les procédures d'audit qu'il a réalisées. »

La note d'information de la CNCC, NI.VIII – *Le commissaire aux comptes et les procédures analytiques* précise que ces procédures analytiques sont mises en place à une date la plus proche de la fin des travaux d'audit. La nature de ces procédures peuvent être similaires à celles effectuées lors de la prise de connaissance du groupe (cf. 3.11 de la présente note d'information).

Toutefois, certaines variations de comptes pouvant conduire le commissaire aux comptes à devoir analyser les contributions de certaines entités aux comptes consolidés, il lui est donc recommandé de réaliser ces procédures analytiques dans un délai lui permettant, le cas échéant, de déterminer les éventuelles procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre soit par lui-même soit par l'auditeur de l'entité dans des délais compatibles avec le calendrier de certification des comptes consolidés.

4.6 REVUE DES EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE

La NEP 560 – *Evénements postérieurs à la clôture* s'applique dans le cadre de l'audit des comptes consolidés.

4.61 ENTITES FAISANT L'OBJET D'UN AUDIT DE LEUR INFORMATION COMPTABLE

Lorsque les auditeurs des entités réalisent un audit de l'information comptable des entités, le paragraphe 24 de la NEP 600 dispose :

« Dans le cadre de l'audit de l'information comptable des entités, le commissaire aux comptes ou les professionnels chargés du contrôle des comptes de ces entités, mettent en œuvre des procédures destinées à identifier les événements qui ont pu survenir dans ces dernières entre la date de clôture de leur information comptable et la date de signature du rapport sur les comptes consolidés et qui peuvent nécessiter :

- un traitement comptable approprié dans les comptes consolidés ou ;*
- une information dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes consolidés. »*

Le commissaire aux comptes demande, via ses instructions, aux auditeurs des entités de mettre en œuvre les travaux permettant de lui confirmer l'absence d'événements significatifs et ce à une date la plus rapprochée possible de son rapport. La note d'information de la CNCC, NI.II – *Le commissaire aux comptes et les événements postérieurs à la clôture de l'exercice* liste dans sa partie 2.21 les travaux pouvant être mis en œuvre.

4.62 AUTRES ENTITES

Le paragraphe 25 de la NEP 600 dispose :

« Lorsque les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités réalisent des travaux autres qu'un audit de l'information comptable de ces dernières, le commissaire aux comptes leur demande de l'informer d'événements postérieurs tels que définis ci-dessus dont ils auraient eu connaissance. »

Dans ces entités⁵⁷, il n'y a pas de démarche active de recherche d'événements postérieurs à la clôture de l'exercice ni de la part du commissaire aux comptes ni de la part des auditeurs locaux. En pratique, le commissaire aux comptes précise dans ses instructions que les auditeurs de telles entités l'informent dès lors qu'ils ont connaissance d'événements postérieurs, tels que définis au paragraphe 24 de la NEP 600.

⁵⁷ Entités pour lesquelles l'auditeur local réalise soit un examen limité, soit un audit de l'un ou de plusieurs soldes de comptes, catégories d'opérations ou autres éléments d'informations, soit des procédures spécifiques.

Par ailleurs, le commissaire aux comptes peut, s'il l'estime nécessaire, demander la mise en œuvre de procédures spécifiques, telles que, par exemple, consulter les procès-verbaux ou comptes-rendus des réunions tenues par la direction ou l'organe d'administration de ces entités, ...

4.63 MODALITES PRATIQUES

La date prévisible de signature du rapport sur les comptes consolidés doit donc être déterminée à l'avance et communiquée aux auditeurs des entités pour qu'ils puissent transmettre au commissaire aux comptes le résultat de leurs travaux ou lui communiquer l'information à une date aussi proche que possible de celle de la signature de son rapport.

En pratique,

- les instructions adressées par la direction du groupe aux entités peuvent inclure une mention relative au traitement comptable des événements postérieurs à la clôture et à l'information à faire figurer dans le rapport de gestion du groupe au titre de ces événements ;
- le commissaire aux comptes demande, s'il l'estime nécessaire, que les auditeurs locaux obtiennent une lettre d'affirmation actualisée des éventuels événements postérieurs à la clôture.



Outil :

NI.XI / E7-6 – Exemple de mémorandum sur les événements postérieurs à la clôture de l'exercice
- Audit

5 COMMUNICATION

La NEP 600 précise dans ses paragraphes 31 et 32 les obligations de communication du commissaire aux comptes, tant vis-à-vis de la direction de l'entité consolidante que vis-à-vis des organes de celle-ci mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce.

« 31. Le commissaire aux comptes communique à la direction de l'entité consolidante, au niveau de responsabilité approprié :

- en faisant application de la norme d'exercice professionnel relative à la communication des faiblesses du contrôle interne :

- les faiblesses du contrôle interne conçu par l'entité consolidante et mis en œuvre dans l'ensemble consolidé pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés ;*
- les faiblesses du contrôle interne des entités, identifiées soit par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités, soit par lui-même ;*

qu'il estime d'une importance suffisante pour mériter son attention

- les fraudes qu'il a identifiées ou qui ont été portées à sa connaissance par le professionnel chargé du contrôle des comptes d'une entité, ou les informations qu'il a obtenues sur l'existence possible d'une fraude. »

« 32. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative aux communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce.

A ce titre, le commissaire aux comptes communique les éléments suivants :

- une présentation d'ensemble :

- des travaux à réaliser sur l'information comptable des entités ;*
- de son implication dans les travaux à réaliser par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités sur l'information comptable des entités importantes ;*

- les difficultés qu'il a rencontrées, liées à la qualité des travaux réalisés par le professionnel chargé du contrôle des comptes d'une entité ;

- toute limitation dans la mise en œuvre des procédures d'audit estimées nécessaires pour l'audit des comptes consolidés, par exemple lorsque le commissaire aux comptes n'a pu avoir accès à toute l'information demandée ;

- les faiblesses du contrôle interne visées au paragraphe 31 qu'il estime significatives ;

- les fraudes avérées ou suspectées impliquant :

- la direction de l'entité consolidante, la direction des entités, les employés ayant un rôle clé dans les contrôles conçus par l'entité consolidante et mis en œuvre dans l'ensemble consolidé pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés ou ;*
- d'autres personnes lorsque la fraude a entraîné une anomalie significative dans les comptes consolidés. »*

5.1 DESTINATAIRES DES COMMUNICATIONS

5.11 IDENTIFICATION DES DESTINATAIRES DES COMMUNICATIONS

Le commissaire aux comptes est amené à communiquer de nombreux éléments aux différents organes au sein de l'entité consolidante. Il convient ainsi de distinguer :

- la direction de l'entité consolidante ;
- les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce dans l'entité consolidante :
« selon le cas, l'organe collégial chargé de l'administration ou l'organe chargé de la direction et l'organe de surveillance ainsi que, le cas échéant, le comité spécialisé agissant sous la responsabilité exclusive et collective de ces organes. »

5.111 Direction de l'entité consolidante

La note d'information de la CNCC, NI.IV – *Le commissaire aux comptes et les déclarations de la direction* précise dans son avant-propos que :

« Le terme « direction » recouvre :

- le représentant légal de l'entité et les autres membres des organes de direction définis par les textes légaux et réglementaires en fonction de la forme juridique de l'entité (...);
- les membres des organes prévus par les statuts ou d'autres documents (règlement intérieur...) auxquels ces derniers attribuent des pouvoirs de direction (membres du comité de direction ou d'un comité exécutif...);
- les personnes ayant des compétences particulières sur un élément spécifique des comptes et exerçant une responsabilité à ce titre qui leur a été confiée par les dirigeants de l'entité (par exemple, directeur financier, directeur des ressources humaines, directeur commercial...). »

5.112 Organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce

Le tableau ci-dessous rappelle quels sont les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce (à l'exception du comité spécialisé) pour les sociétés anonymes, les sociétés par actions simplifiées et les sociétés en commandite par actions.

| Forme de sociétés | Organe collégial chargé de l'administration | Organe chargé de la direction | Organe de surveillance |
|-------------------------|---|---|-------------------------|
| SA de type « moniste » | Conseil d'administration | - Président-Directeur général ⁽¹⁾ - Directeur général - Directeurs généraux délégués | - |
| SA de type « dualiste » | NA | Directoire | Conseil de surveillance |
| SAS | Selon les statuts | Président | Selon les statuts |
| SCA | NA | Gérants | Conseil de surveillance |

⁽¹⁾ Lorsque le Président du Conseil d'administration cumule en même temps les fonctions de Directeur général.

5.12 ELEMENTS A COMMUNIQUER EN FONCTION DES DESTINATAIRES

Le contenu et les modalités des communications du commissaire aux comptes à ces différents personnes et organes sont résumés dans le tableau ci-dessous. Ils font l'objet de développements aux 5.2 à 5.3 de la présente note d'information.

| Eléments à communiquer par le commissaire aux comptes | Direction de l'entité (cf. 5.121) | Organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce | | Référence NI |
|---|-----------------------------------|--|--|--------------|
| | | Comité spécialisé | <ul style="list-style-type: none"> - Organe collégial chargé de l'administration - Organe chargé de la direction - Organe de surveillance | |
| Phase de planification | | | | |
| Présentation d'ensemble : - des travaux à réaliser sur l'information comptable des entités ; - de l'implication du commissaire aux comptes dans les travaux à réaliser par les auditeurs des entités sur l'information comptable des entités importantes (NEP 600 § 32) | | X | X ⁵⁸ | 5.211 |
| Etendue des travaux d'audit et calendrier prévus (NEP 260 ⁵⁹ § 04) | | X | X ⁵⁸ | 5.211 |
| Forme, calendrier et contenu prévus des éléments qui seront communiqués (NEP 260 § 07) | | X | X ⁵⁸ | 5.212 |
| Tout au long et / ou au terme de la mission | | | | |
| Difficultés importantes et limitations rencontrées dans la mise en œuvre des travaux (NEP 600 § 32 et NEP 260 § 04) | | X | X ⁵⁸ | 5.221 |
| Pratiques comptables de l'entité susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes (NEP 260 § 04) | | X | X ⁵⁸ | 5.222 |
| Faiblesses du contrôle interne (Article L. 823-16 ; NEP 600 § 31 et § 32 ; NEP 260 § 04 et 05 ; NEP 265 § 5 et 6) (a) | X | X | X ⁵⁸ | 5.223 |
| Fraudes (NEP 600 § 31 et § 32) (b) | X | X | X ⁵⁸ | 5.224 |
| Eléments sur lesquels des déclarations écrites ont été demandées au représentant légal de l'entité (NEP 260 § 04) | | X | X ⁵⁸ | 5.225 |
| Modifications devant être apportées aux comptes ou aux autres documents comptables (article L. 823-16 ; NEP 260 § 04 ; NEP 320 § 15 et 16) | X | X | X ⁵⁸ | 5.226 |
| Irrégularités et inexactitudes (article L. 823-16 ; NEP 260 § 04) | | X | X ⁵⁸ | 5.227 |
| Tout autre élément jugé important par le commissaire aux comptes (NEP 260 § 04) | | X | X ⁵⁸ | 5.228 |
| Indépendance du commissaire aux comptes (article L. 823-16 ; NEP 260 § 05) | | X | | 5.229 |

(a) La sous-partie 5.223 ci-dessous détaille la nature des faiblesses du contrôle interne communiquées respectivement à la direction de l'entité consolidante et aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce.

(b) La sous-partie 5.224 ci-dessous détaille la nature des fraudes avérées ou suspectées communiquées respectivement à la direction de l'entité consolidante et aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce.

⁵⁸ Communication à déterminer par le commissaire aux comptes en application des précisions apportées au 5.122 de la présente note d'information.

⁵⁹ NEP 260 – *Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce.*

5.121 Communication à la direction de l'entité consolidante

Les normes d'exercice professionnel ne visent explicitement la communication à la direction de l'entité que des faiblesses du contrôle interne, des fraudes et des anomalies qu'il a détectées. Toutefois, en pratique, le commissaire aux comptes peut communiquer également aux membres de la direction de l'entité consolidante tout ou partie des autres éléments mentionnés dans le tableau ci-avant s'il l'estime approprié.

5.122 Communication aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce

Conformément au paragraphe 06 de la NEP 260 – *Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce* :

« lorsque le commissaire aux comptes communique des informations au comité spécialisé, il détermine s'il les communique également aux autres organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce. »

Lorsque l'entité consolidante n'est pas dotée d'un comité spécialisé, l'ensemble des informations présentées dans le tableau ci-avant à l'exception de celles relatives à l'indépendance sont communiquées aux autres organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce.

5.2 ELEMENTS SUR LESQUELS PORTENT LES COMMUNICATIONS

5.21 COMMUNICATION LORS DE LA PHASE DE PLANIFICATION

5.211 Présentation d'ensemble, étendue et calendrier des travaux à réaliser

L'application des différents textes conduit le commissaire aux comptes à présenter aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce⁶⁰ notamment les différents éléments suivants :

- le calendrier de ses interventions ;
- l'identification par ses soins des entités importantes et, par voie de conséquence, la nature des travaux à mettre en œuvre sur ces entités ;
- les modalités pratiques de son implication dans les travaux des auditeurs de ces entités (réunions de préparation, visites sur place, ...) ;
- son approche d'audit sur les entités non importantes.

5.212 Forme, calendrier et contenu des communications

Le commissaire aux comptes communique aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce les modalités pratiques relatives à la mise en œuvre de ses travaux et en particulier :

- la forme de ses communications (cf. 5.3 de la présente note d'information) ;
- leur calendrier prévisionnel, étant précisé que le commissaire aux comptes établit en général ce calendrier en fonction :
 - des étapes clés de l'élaboration et de l'arrêté des comptes consolidés par la direction du groupe ;
 - des dates de réunions des organes mentionnés à l'article L. 823-16 au cours desquelles ces organes examinent et/ou arrêtent les comptes consolidés.

⁶⁰ Communication requise aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 en l'absence de comité spécialisé.

Il est cependant rappelé que, dans son paragraphe 08, la NEP 260 - *Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce* précise que :

« *indépendamment du calendrier prévu, le commissaire aux comptes procède à ces communications au moment qu'il juge approprié selon l'importance du sujet et les actions éventuelles à entreprendre par les organes concernés.* »

Par exemple, si l'entité procède à une acquisition très significative en cours d'année modifiant de façon sensible le périmètre et les chiffres du groupe, il peut être nécessaire pour le commissaire aux comptes d'obtenir la tenue d'une réunion avec tout ou partie des organes mentionnés à l'article L. 823-16 afin d'examiner conjointement les conséquences d'une telle opération :

- au regard de son traitement comptable dans les comptes consolidés ;
- sur la mise en œuvre des travaux par le commissaire aux comptes.

5.22 COMMUNICATION TOUT AU LONG ET / OU AU TERME DE LA MISSION

5.221 Difficultés ou limitations rencontrées dans la mise en œuvre des travaux

Dans le cadre de l'audit des comptes consolidés, de telles difficultés ou limitations peuvent notamment correspondre aux situations suivantes :

- impossibilité d'obtenir ou d'avoir accès à des informations jugées nécessaires relatives aux travaux menés par les auditeurs des entités. Le commissaire aux comptes portera à cet égard une vigilance particulière aux sociétés mises en équivalence (cf. 3.33 de la présente note d'information) ;
- travaux des auditeurs des entités jugés insuffisants.

Le commissaire aux comptes communique ces difficultés au moment qu'il juge approprié (paragraphe 08 de la NEP 260 – *Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce*).

5.222 Pratiques comptables

Dans la pratique, le commissaire aux comptes peut développer les aspects suivants :

- Méthodes comptables du groupe
 - le caractère approprié de ces méthodes ;
 - les changements intervenus ;
 - l'application de nouvelles normes comptables ;
 - les méthodes comptables retenues pour traduire des événements importants ou des opérations complexes (acquisitions ou cessions significatives, restructurations, opérations de couverture, existence d'entités ad hoc, provisions importantes...) ;
 - le cas échéant, le choix d'une méthode comptable lorsqu'il n'existe pas de recommandations ayant autorité ou de consensus de place portant sur l'application de cette méthode.
- Estimations comptables

Dans ce domaine, le commissaire aux comptes peut communiquer les éléments suivants :

- les éléments importants des comptes qui ont fait l'objet d'estimations comptables ;
- le processus suivi par la direction pour procéder à ces estimations ;
- les éventuels cas où la direction aurait pu biaiser ces estimations ;
- l'information fournie dans les comptes consolidés sur les incertitudes pesant sur les estimations.

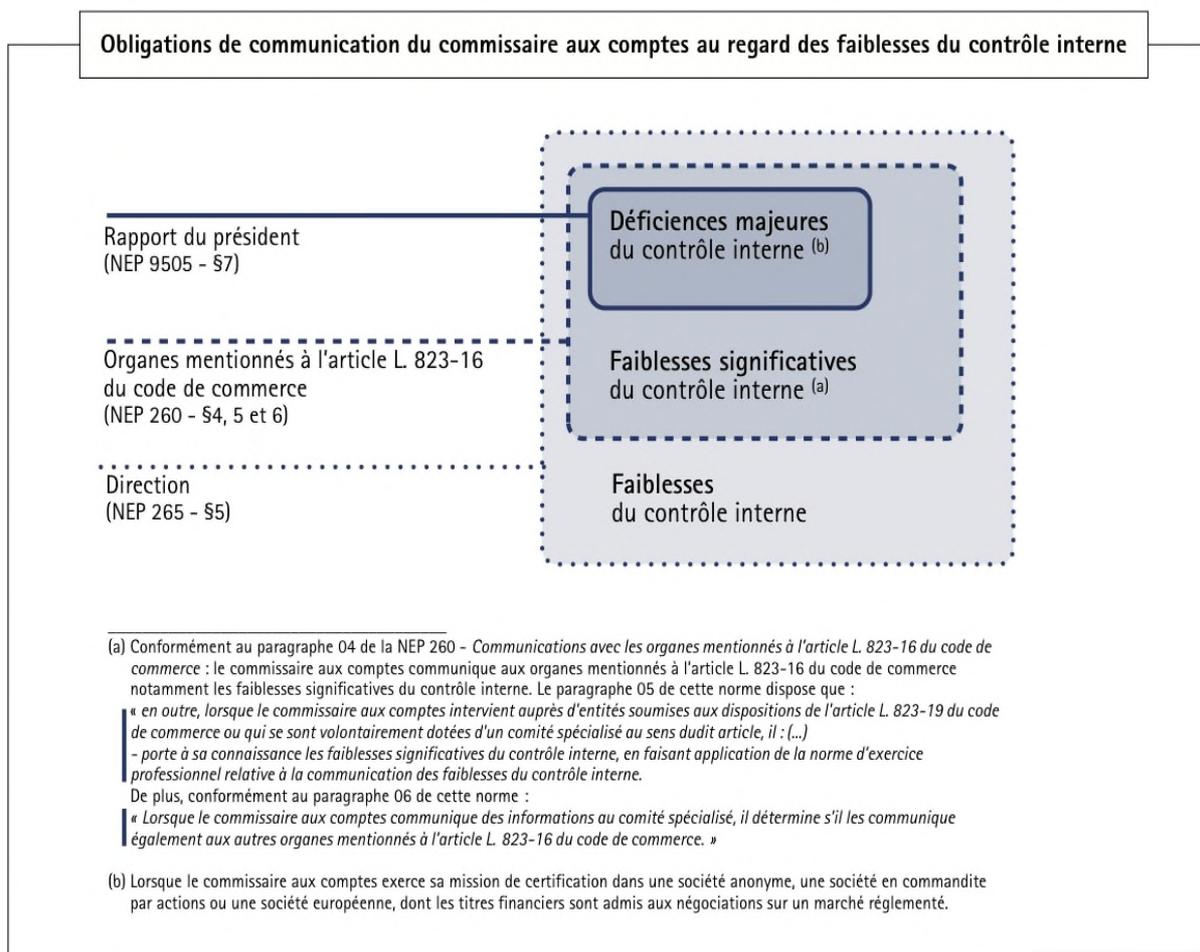
– Informations fournies dans les comptes consolidés

Le commissaire aux comptes peut communiquer sur le caractère pertinent de l'information fournie dans l'annexe des comptes consolidés et en particulier celles relatives aux domaines sensibles des comptes (par exemple, actifs incorporels, provisions pour risques, endettement financier, ...).

Par ailleurs, en application du paragraphe 8 de la NEP 705 – *Justification des appréciations*, le commissaire aux comptes apprécie la nécessité de prendre en compte les éléments communiqués pour la formulation de la justification des appréciations dans son rapport sur les comptes consolidés.

5.223 Faiblesses du contrôle interne

Le schéma ci-dessous récapitule les obligations incombant au commissaire aux comptes selon l'importance des faiblesses identifiées au cours de son audit et les destinataires de la communication.



La NEP 265 – *Communication des faiblesses du contrôle interne* définit les faiblesses du contrôle interne et leurs différents niveaux.

Les faiblesses du contrôle interne au sens de cette norme concernent le « *contrôle interne lié à l'information comptable et financière* ». Elles se caractérisent par :

- « *l'absence d'un contrôle nécessaire pour prévenir, détecter ou corriger des anomalies dans les comptes ; ou*
- *l'incapacité d'un contrôle à prévenir, détecter ou corriger des anomalies dans les comptes du fait de sa conception, de sa mise en œuvre ou de son fonctionnement* ». ⁶¹

S'agissant de l'audit des comptes consolidés, les faiblesses qu'il appartient au commissaire aux comptes de communiquer concernent plus particulièrement :

- le contrôle interne conçu par l'entité consolidante et mis en œuvre dans l'ensemble consolidé pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés ;
- le contrôle interne des entités, qu'elles aient été identifiées par les auditeurs des entités ou par le commissaire aux comptes lui-même.

Sauf s'il estime cette démarche inappropriée en la circonstance, les faiblesses du contrôle interne identifiées par le commissaire aux comptes au cours de son audit sont communiquées à la direction, au niveau de responsabilité approprié, dès lors qu'il les juge d'une importance suffisante pour mériter l'attention de celle-ci. ⁶²

Lorsque le commissaire aux comptes identifie, parmi ces faiblesses du contrôle interne, des faiblesses significatives, il les communique, par écrit, à la direction ainsi qu'aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce ⁶³.

La NEP 265 précitée définit une faiblesse significative du contrôle interne dans son paragraphe 02 comme :

« *une faiblesse ou un ensemble de faiblesses du contrôle interne lié à l'information comptable et financière suffisamment importante pour mériter l'attention de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe surveillance, ainsi que, le cas échéant, du comité spécialisé* ».

Par exemple :

« L'absence de mise en place de procédure de réconciliation des comptes intragroupe peut constituer une faiblesse significative du contrôle interne si le commissaire aux comptes considère que l'impact de la non élimination des comptes intragroupe est significatif pour les comptes consolidés. »

Lorsque le commissaire aux comptes exerce sa mission de certification dans une société anonyme, une société en commandite par actions ou une société européenne, dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, le commissaire aux comptes apprécie en outre parmi les faiblesses significatives du contrôle interne celles qui pourraient constituer des déficiences majeures des procédures de contrôle interne et de gestion des risques. La NEP 9505 - *Norme d'exercice professionnel relative au rapport du commissaire aux comptes établi en application des articles L. 225-235 et L. 226-10-1 du code de commerce sur le rapport du président* définit les déficiences majeures des procédures de contrôle interne et de gestion des risques comme étant :

⁶¹ Se reporter au paragraphe 01 de la NEP 265.

⁶² Se reporter au paragraphe 05 de la NEP 265.

⁶³ Se reporter aux paragraphes 05 et 06 de la NEP 265.

« des faiblesses significatives du contrôle interne au sens de la norme relative à la communication des faiblesses du contrôle interne, qui sont telles qu'elles puissent conduire à une anomalie significative dans l'information comptable et financière dont la connaissance par le marché est susceptible d'avoir une incidence sensible sur le cours des instruments financiers émis par la société. »

Pour plus d'information sur ce sujet, se reporter au rapport de l'AMF sur le comité d'audit du 22 juillet 2010.⁶⁴ Il est rappelé que le règlement général de l'AMF associe la notion d'influence sensible sur le cours des instruments financiers concernés à la notion d'information privilégiée⁶⁵ que tout émetteur doit, dans le cadre de ses obligations d'information permanente, porter, dès que possible, à la connaissance du public⁶⁶.

5.224 Fraudes

La NEP 600 prévoit la communication par le commissaire aux comptes à la direction de l'entité consolidante des fraudes avérées ou suspectées :

- identifiées par lui-même ;
- portées à sa connaissance par les auditeurs des entités ;
- résultant des informations obtenues directement ou de ces auditeurs sur l'existence possible d'une fraude.⁶⁷

La NEP 600 prévoit, par ailleurs, que le commissaire aux comptes, communique aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 les fraudes qui présentent les caractéristiques suivantes :

- les fraudes avérées ou suspectées impliquant :
 - la direction de l'entité consolidante ;
 - la direction des entités ;
 - les employés ayant un rôle clé dans les contrôles conçus par l'entité consolidante et mis en œuvre dans l'ensemble consolidé pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés ;
- les fraudes avérées, impliquant d'autres personnes que celles visées ci-dessus, et ayant entraîné une anomalie significative dans les comptes consolidés.⁶⁸

Le commissaire aux comptes communique ces informations au moment qu'il juge approprié. (paragraphe 08 de la NEP 260 – *Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce*).

⁶⁴ Pour consulter ce rapport : http://www.amf-france.org/documents/general/9547_1.pdf

⁶⁵ Se reporter à l'article 621-1 du règlement général de l'AMF : « Une information privilégiée est une information précise qui n'a pas été rendue publique, qui concerne, directement ou indirectement, un ou plusieurs émetteurs d'instruments financiers, ou un ou plusieurs instruments financiers, et qui si elle était rendue publique, serait susceptible d'avoir une influence sensible sur le cours des instruments financiers concernés ou le cours d'instruments financiers qui leur sont liés. »

⁶⁶ Se reporter à l'article 223-1 du règlement général de l'AMF : « I. - Tout émetteur doit, dès que possible, porter à la connaissance du public toute information privilégiée définie à l'article 621-1 et qui le concerne directement. »

⁶⁷ Se reporter au paragraphe 31 de la NEP 600.

⁶⁸ Se reporter au paragraphe 32 de la NEP 600.

5.225 Déclarations de la direction

Conformément au paragraphe 04 de la NEP 260 – *Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce*, le commissaire aux comptes communique aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce « ... les éléments pour lesquels il a demandé des déclarations écrites au représentant légal de l'entité ... » relatifs aux communications prévues au-dit paragraphe. Dans le cadre d'une mission de certification des comptes consolidés, ces éléments peuvent, par exemple, concerner les sujets suivants :

- l'exhaustivité du périmètre de consolidation ;
- l'évaluation des actifs incorporels ;
- les provisions pour litiges ;
- l'estimation de pertes à terminaison ;
- les contrats importants.

5.226 Modifications à apporter aux comptes consolidés

Au cours de la mission, le commissaire aux comptes communique, au moment qu'il juge approprié, à la direction de l'entité consolidante au niveau approprié de responsabilité, les anomalies⁶⁹ (ajustements et reclassements) qu'il a détectées pour qu'elles puissent être corrigées⁷⁰. Ces anomalies incluent celles qui trouvent leur origine dans les travaux mis en œuvre par le commissaire aux comptes sur le processus de consolidation et celles qui lui ont été communiquées par les auditeurs des entités non corrigées dans l'information comptable de celles-ci.

Lorsque la direction refuse de corriger tout ou partie de ces anomalies, le commissaire aux comptes prend connaissance des motifs avancés par la direction et évalue si les comptes consolidés, pris dans leur ensemble, comportent des anomalies significatives.

Si tel est le cas, le commissaire aux comptes, en application de l'article L. 823-16 du code de commerce et du paragraphe 04 de la NEP 260 - *Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce*, communique aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce ces anomalies significatives⁷¹ non corrigées et l'incidence que celles-ci peuvent avoir, prises individuellement ou en cumulé, sur l'opinion dans son rapport sur les comptes consolidés.

Enfin, le commissaire aux comptes peut estimer utile de communiquer aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce les éléments sur lesquels il justifiera de ses appréciations.

5.227 Irrégularités et inexactitudes

La note d'information de la CNCC, N.I – *Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, dans sa partie 5.2, traite des irrégularités ou inexactitudes relatives au rapport de gestion et aux documents adressés aux membres de l'organe appelé à délibérer sur les comptes. La note d'information rappelle les dispositions de l'article L. 823-12 du code de commerce et fournit des indications sur ce qui peut constituer une irrégularité ou une inexactitude. Elle précise également les modalités de signalement des irrégularités dans la troisième partie du rapport sur les comptes ou dans une communication ad hoc.

Ces développements trouvent également à s'appliquer dans le contexte de l'arrêté des comptes consolidés.

⁶⁹ Anomalies supérieures ou égales au seuil de remontée des anomalies, se reporter au 3.65 de la présente note d'information.

⁷⁰ Se reporter au paragraphe 15 de la NEP 320 – *Anomalies significatives et seuil de signification*.

⁷¹ Se reporter au paragraphe 16 de la NEP 320.

5.228 Autres éléments jugés importants

Conformément au paragraphe 04 de la NEP 260 précitée, le commissaire aux comptes communique aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce « *les autres éléments apparus au cours de l'audit qui, selon son jugement professionnel, sont importants pour ces organes dans le cadre de leur fonction, notamment de surveillance du processus d'élaboration des comptes. Il en est notamment ainsi des faiblesses significatives du contrôle interne que le commissaire aux comptes communique en faisant application de la norme d'exercice professionnel relative à la communication des faiblesses du contrôle interne.* » Il peut s'agir également par exemple des principales anomalies significatives corrigées par la direction⁷².

5.229 Indépendance

Conformément au paragraphe 05 de la NEP 260 – *Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce* et à l'article L. 823-16 du code de commerce, le commissaire aux comptes qui intervient auprès d'entités soumises aux dispositions de l'article L. 823-19 du code de commerce ou qui se sont volontairement dotées d'un comité spécialisé au sens dudit article :

- « *examine avec ce comité spécialisé les risques pesant sur son indépendance et les mesures de sauvegarde prises pour atténuer ces risques* » ;
- « *lui communique chaque année :*
 - *une déclaration d'indépendance ;*
 - *une actualisation des informations mentionnées à l'article L. 820-3 détaillant les prestations fournies par les membres du réseau auquel il est affilié ainsi que les prestations accomplies au titre des diligences directement liées à la mission.* »

La sous-partie 3.512 de la présente note d'information décrit les règles et procédures applicables aux auditeurs des entités en matière d'indépendance pour que le commissaire aux comptes soit en mesure de s'appuyer sur leurs travaux et de respecter le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes exerce, en outre, son jugement professionnel tout au long de sa mission de certification des comptes consolidés pour apprécier les situations qu'il est conduit à examiner avec le comité spécialisé, par exemple, dans les cas suivants :

- entrée dans le périmètre d'une société pour laquelle un membre de son réseau a réalisé ou continue à réaliser des travaux de nature à faire peser un risque sur son indépendance ;
- mission mise en œuvre par l'auditeur d'une entité, membre de son réseau, que celui-ci n'aurait pas déclarée préalablement et qui serait de nature à faire peser un risque sur son indépendance.

Les mesures de sauvegarde examinées avec le comité spécialisé sont adaptées à chaque cas d'espèce et sont, par conséquent, de nature et de gradation différentes. Peuvent être citées à titre d'exemple des mesures visant à :

- renforcer les procédures de contrôle tant au sein de l'équipe du commissaire aux comptes que du ou des auditeurs des entités (revue indépendante, contrôle qualité, ...) ;
- restreindre ou modifier l'intervention des auditeurs des entités concernées (équipe différente, intervention d'un tiers, ...).

⁷² Se reporter à la page 18 (note de bas de page n°21) du rapport final de l'AMF sur le comité d'audit (juillet 2010).

Outil :

NI.XI / E9 – Exemple de déclaration d'indépendance :
se reporter à l'exemple de déclaration d'indépendance annuelle du commissaire aux comptes au comité spécialisé fourni par le Comité Audit DMF de la CNCC - ::
[Documentation >> Espace DMF >> Modèles de lettres, ...attestations >> Modèle de déclaration d'indépendance annuelle du CAC au comité spécialisé ...](#)

5.3 MODALITES DES COMMUNICATIONS

5.31 LE PRINCIPE D'UNE COMMUNICATION ECRITE POUR CERTAINS ELEMENTS

Les NEP 260 et 265 précitées – *Communication des faiblesses du contrôle interne* précisent que certains éléments sont nécessairement communiqués par le commissaire aux comptes sous forme écrite. Il en est ainsi :

- selon son jugement professionnel
« *des éléments importants relatifs à son audit lorsqu'il considère qu'une communication orale ne serait pas appropriée ou lorsque des dispositions légales ou réglementaires le prévoient spécifiquement* »⁷³ ;
- des éléments relatifs à son indépendance⁷³ (cf. 5.229 de la présente note d'information) ;
- des faiblesses significatives du contrôle interne⁷⁴ (cf. 5.223 de la présente note d'information).

Au-delà de ces obligations posées par les normes d'exercice professionnel, le commissaire aux comptes privilégiera le plus souvent la forme écrite pour la communication de l'ensemble des éléments visés aux paragraphes 31 et 32 de la NEP 600 (et, par référence, visés également par les NEP 260 et 265 précitées et l'article L. 823-16).

5.32 LE PRINCIPE D'UNE COMMUNICATION RECIPROQUE

Le paragraphe 2 de la NEP 260 précitée précise que :

« *les communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce permettent au commissaire aux comptes de porter à leur connaissance les éléments importants relatifs à sa mission et à l'élaboration des comptes. Elles permettent également au commissaire aux comptes de s'entretenir avec ces organes en vue de recueillir des informations qui concourent à sa connaissance de l'entité et de son environnement.* »

Une pratique à encourager consiste également à ce que les membres du comité d'audit s'entretiennent, hors de la présence des membres de la direction, avec le commissaire aux comptes lors de certaines réunions.

⁷³ Paragraphe 09 de la NEP 260.

⁷⁴ Paragraphe 05 de la NEP 265.

5.33 IMPORTANCE DE LA CONFIDENTIALITE DE CERTAINES INFORMATIONS

Tout en respectant les principes de communication développés ci-dessus, le commissaire aux comptes s'attache à garantir la confidentialité d'un certain nombre d'informations qu'il obtient ou qu'il élabore au cours de son audit des comptes consolidés.

Certains éléments n'ont en principe pas vocation à être transmis en tant que tels par le commissaire aux comptes à la direction du groupe ou aux organes mentionnés à l'article L. 823-16. Il en est ainsi :

- des instructions d'audit envoyées aux auditeurs des entités. Certains groupes demandent néanmoins à obtenir ces instructions d'audit. Dans ce cas, la communication s'effectue de préférence en version papier et seuls des extraits sont communiqués. Le commissaire aux comptes demande au groupe de ne pas les communiquer à la direction des entités. Un extrait des principaux sujets (par exemple, le niveau de diligences demandé aux auditeurs des entités en fonction de leur importance et du risque d'anomalies significatives) peut être présenté à l'entité ;
- du plan de mission du commissaire aux comptes ou des auditeurs des entités ;
- des différents seuils de signification et du montant inférieur au seuil de signification pour la mise en œuvre des procédures d'audit
- des avis ou opinions sur les liasses de consolidation. Le contenu de ces documents est discuté par les auditeurs des entités avec les directions de celles-ci mais les documents eux-mêmes (signés) ne sont à transmettre ni à la direction du groupe ni aux directions des entités.

En pratique, le commissaire aux comptes veille à insérer une clause de restriction de diffusion dans tous les documents transmis à la direction du groupe et aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce.

6 OPINION D'AUDIT SUR LES COMPTES CONSOLIDES

Le paragraphe 30 de la NEP 600 précise :

« Le commissaire aux comptes évalue l'incidence sur son opinion d'audit de :

- l'ensemble des anomalies non corrigées autres que celles manifestement insignifiantes ;
- toute situation où il n'a pas été possible de collecter des éléments suffisants et appropriés. »

6.1 INCIDENCES SUR L'OPINION D'AUDIT DE L'ENSEMBLE DES ANOMALIES NON CORRIGÉES

A l'issue de la démarche de communication des anomalies présentée au 5.226 de la présente note d'information, le commissaire aux comptes évalue leur incidence sur son opinion d'audit sur les comptes consolidés (cf. 3.22 et 3.3 de la note d'information de la CNCC, NI.I – *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*).

6.2 INCIDENCE SUR L'OPINION D'AUDIT DE L'APPRECIATION DU CARACTERE SUFFISANT ET APPROPRIE DES ELEMENTS COLLECTES

Lorsque :

- les travaux estimés nécessaires n'ont pas pu être mis en œuvre, notamment les éventuelles procédures complémentaires au niveau des entités (cf. 4.4 de la présente note d'information) ou ;
- les travaux nécessaires ont été mis en œuvre mais le commissaire aux comptes estime que les éléments collectés au cours de son audit des comptes consolidés sont insuffisants ou inappropriés ;

il en tire les conséquences sur son opinion sur les comptes consolidés pris dans leur ensemble.

7 DOCUMENTATION

Les dispositions de la NEP 230 – *Documentation de l'audit des comptes* s'appliquent à l'audit des comptes consolidés.

La NEP 230 précitée prévoit notamment aux paragraphes 04 et 05 les éléments suivants :

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

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

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

Par ailleurs, des obligations de documentation spécifiques à l'audit des comptes consolidés sont prévues au paragraphe 33 de la NEP 600.

« *Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments suivants :*

- *une analyse des entités, le conduisant à déterminer celles qui sont ou non importantes ;*
- *la nature des travaux réalisés sur l'information comptable des entités ;*
- *la nature, le calendrier et l'étendue de l'intervention du commissaire aux comptes dans les travaux réalisés par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités importantes, y compris la revue éventuelle, par le commissaire aux comptes, de tout ou partie de la documentation des professionnels chargés du contrôle des comptes de ces entités et de leurs conclusions ;*
- *les communications écrites entre le commissaire aux comptes et les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités relatives aux demandes du commissaire aux comptes.*

Le commissaire aux comptes veille au respect des dispositions de l'article R. 821-27 du code de commerce. »

L'analyse des entités et la description de la nature des travaux réalisés sur leur information comptable peut être réalisée de façon simple sous la forme d'un tableau reprenant :

- les contributions des entités aux principaux agrégats consolidés ;
- l'identification par le commissaire aux comptes de l'importance ou non de l'entité et des critères retenus pour cette qualification (facteurs quantitatifs ou qualitatifs) ;
- la nature des travaux réalisés sur l'information comptable des entités.

(Cf. NI.XI / E5 – Exemple de feuille de travail relative à l'identification des entités importantes).

La description de la nature, du calendrier et de l'étendue de l'implication du commissaire aux comptes dans les travaux réalisés par les auditeurs des entités importantes peut prendre la forme d'un tableau de suivi par le commissaire aux comptes :

- de la réception dans les délais requis des éléments pertinents demandés aux auditeurs des entités dans le cadre des instructions d'audit ;
- des entités pour lesquelles il s'est rendu sur place, les personnes rencontrées (direction de l'entité, auditeur local), de la date de ces visites, des points abordés (ordre du jour et compte rendus de réunions) ;
- des problématiques concernant les éléments significatifs des comptes consolidés qui ont été relevées au cours de l'audit de ces comptes et des conclusions du commissaire aux comptes sur ces problématiques ;
- des estimations significatives et incertitudes ;
- des points à suivre.

Lorsque le commissaire aux comptes effectue une revue des travaux réalisés par les auditeurs des entités importantes, il documente cette revue par tout moyen (par exemple, par un questionnaire de revue, ...). Le commissaire aux comptes apprécie la nécessité de faire figurer dans son dossier des papiers de travail établis par l'auditeur de l'entité.

La formalisation des communications écrites entre le commissaire aux comptes et les auditeurs des entités relatives aux demandes du commissaire aux comptes comprend généralement un exemplaire des instructions établies par le commissaire aux comptes à l'intention des auditeurs des entités.

Le commissaire aux comptes apprécie la nécessité de faire figurer dans son dossier de travail tout autre document relatif à ses échanges avec les auditeurs des entités par exemple, les courriels, les comptes rendus de réunions ou tout autre support.

 **Outil :**

NI.XI / E10 – Exemple d'index type de dossier d'audit groupe