



Mise en œuvre de la mission d'audit contractuel par l'expert-comptable en application des normes internationales d'audit ISA ou de la norme professionnelle audit PE (NP 2910) pour des entités autres que des entités d'intérêt public (EIP)

PAR **MICHAËL FONTAINE**, VICE-PRÉSIDENT EN CHARGE DE LA VALORISATION ET ADAPTATION DE LA RÉGLEMENTATION PROFESSIONNELLE & **JULIEN PATRY**, RESPONSABLE DES NORMES PROFESSIONNELLES, CONSEIL NATIONAL

Afin de renforcer le crédit que les tiers accordent aux comptes annuels, une entité peut avoir intérêt à demander à son expert-comptable qu'il réalise une mission d'audit contractuel des comptes annuels de son entité. Cette mission a pour objectif de permettre à l'expert-comptable d'exprimer une assurance raisonnable sur la conformité des états financiers au référentiel comptable applicable. Elle permet donc de répondre aux besoins exprimés d'une assurance supérieure à celle résultant de l'exécution de la mission de présentation. Nous présentons ici la doctrine applicable en la matière telle qu'elle a été votée à la session du Conseil national de l'ordre des experts-comptables en septembre 2021.

CHAMP D'APPLICATION DE LA MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL

Mission d'audit contractuel réalisée par un expert-comptable	... commissaire aux comptes
Champ d'application de la mission	L'expert-comptable peut réaliser une mission d'audit contractuel à la demande d'une entité non EIP qui a désigné ou pas de commissaire aux comptes (désignation volontaire ou légale)	Le commissaire aux comptes ¹ intervient à la demande d'une entité qui n'a pas désigné de commissaire aux comptes et il n'exerce pas de mandat ni dans les entités qui la contrôlent éventuellement ni dans les entités qu'elle contrôle éventuellement
Niveau d'assurance	Raisonnable	Raisonnable
Normes applicables	<ul style="list-style-type: none">▶ NP 2910 pour les PE▶ Normes internationales d'audit – ISA traduites en français²	<ul style="list-style-type: none">▶ NEP à l'exception de celles relatives aux rapports sur les comptes annuels et consolidés et à la justification des appréciations (NEP 700 et NEP 702)¹▶ NEP 912 (audit PE) dans le cas des petites entités au sens de l'article L. 123-16 du Code de commerce¹▶ Normes internationales d'audit –ISA¹
Durée de la mission	1 exercice	1 exercice
Contrôle	Contrôle qualité ordinal	Contrôle du H3C délégué ou non à la CNCC

1. Source : Avis technique - Audit contractuel dans une entité n'ayant pas désigné de commissaire aux comptes - octobre 2019.

2. <https://extranet.experts-comptables.org/article/norme-professionnelle-applicable-a-la-mission-d-audit-d-etats-financiers-isa>.



CADRE DE RÉFÉRENCE DES MISSIONS D'ASSURANCE RÉALISÉES PAR UN EXPERT-COMPTABLE

En France les missions d'assurance sur les comptes complets historiques sont de trois niveaux :

► Mission de présentation (NP 2300)

- l'objectif d'une mission de présentation des comptes est d'émettre une assurance de niveau modéré sur la cohérence et la vraisemblance des comptes de l'entité ;
- l'attestation est rédigée sous la forme négative.

► Mission d'examen limité (NP 2400)

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

► Mission d'audit contractuel (ISA ou NP 2910)

- l'objectif d'une mission d'audit est d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et, en conséquence, de pouvoir exprimer une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs,

conformément au référentiel comptable applicable.

- le rapport est rédigé sous la forme positive.

PRINCIPES APPLICABLES

Indépendance de l'expert-comptable

Les experts-comptables doivent respecter pour toutes les missions entrant dans leur champ de compétence les principes de comportement définis par le Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable. Ce code dispose que ces professionnels doivent exercer leur activité avec compétence, conscience professionnelle et indépendance d'esprit (décret n° 2012-432 du 30 mars 2012, art. 145 et 146). En outre, les experts-comptables, en tant que membres de l'Ordre des experts-comptables, sont également soumis aux dispositions du code éthique de l'IESBA.

► Zoom sur les mécanismes de sauvegarde

Comme pour la mission de présentation (NP 2300) qui permet à l'expert-comptable d'émettre une opinion sur des comptes qui ont pu faire l'objet d'une mission de tenue de comptes annuels, une même approche peut être retenue pour toutes les missions d'assurance, quel que soit leur niveau.

Ainsi, dans le cas d'une succession de telles missions au sein d'une même entité non EIP, l'expert-comptable devra veiller à garder son indépendance et son objectivité. Pour ce faire, il aura notamment recours aux mesures de sauvegarde prévues aux §§5 et 12 de la norme de présentation (NP 2300), à savoir :

- l'établissement des comptes relève de la seule responsabilité de la direction de l'entité ;
- l'expert-comptable tient la comptabilité, sur la base des informations et estimations communiquées par la direction ;
- l'expert-comptable propose à l'entité les écritures comptables d'inventaire et s'assure de leur correcte comptabilisation.

Niveau d'assurance et responsabilité de l'expert-comptable : conséquences sur les diligences à mettre en œuvre

Un audit contractuel, réalisé selon les normes internationales ISA ou la norme professionnelle audit PE (NP 2910), consiste notamment à vérifier, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, les éléments justificatifs des montants et informations figurant dans les comptes annuels. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis, les estimations significatives retenues et la présentation d'ensemble des comptes.

Afin d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, qu'elles proviennent d'erreurs ou de fraudes, l'expert-comptable prend connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne.

Cette prise de connaissance doit être suffisante pour identifier les risques d'anomalies significatives, au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions. Il en tire les conséquences sur l'approche générale de la mission et le programme de travail.

Les diligences à effectuer pour une mission d'audit contractuel vont donc bien au-delà de celles prévues pour la mission de présentation. En conséquence, les risques de mise en cause de responsabilité de l'expert-comptable qui négligerait/omettrait certaines des diligences prévues par les normes sont accrues par rapport à une mission de présentation.





FAQ

NATURE DE LA MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL DE L'EXPERT-COMPTABLE

— *La mission d'audit contractuel de l'expert-comptable est-elle identique à la mission légale d'audit du commissaire aux comptes ?*

Oui, pour le niveau de l'assurance, et, par conséquent, le crédit accordé au rapport, qui est identique (i.e. assurance raisonnable).

Oui, pour la démarche d'audit qui est conforme à celle prévue par le référentiel international de l'IAASB. En tant que membre de l'IFAC, la CNCC et le CNOEC s'engagent à faire tendre leur référentiel vers le référentiel international des normes ISA.

Non, pour ce qui concerne certaines dispositions relevant uniquement de la mission légale du CAC. Lors d'une mission d'audit contractuel, l'expert-comptable n'a pas à effectuer de vérifications spécifiques, n'est pas soumis à une obligation de révélation des faits délictueux et n'a pas à mettre en œuvre la procédure d'alerte.

COMPATIBILITÉ DE LA MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL DE L'EXPERT-COMPTABLE AVEC D'AUTRES MISSIONS

— *Un expert-comptable peut-il réaliser une mission d'audit contractuel auprès d'une entité dont les comptes sont certifiés par un CAC ?*

Il n'existe pas d'incompatibilité ni d'interdiction. Toutefois, il ne semble pas opportun qu'une telle mission soit effectuée en présence d'un commissaire aux comptes.

— *Un expert-comptable peut-il réaliser une mission d'audit contractuel auprès des sociétés filles d'un groupe dont la mère est auditée par un CAC ?*

Oui, il n'existe pas d'incompatibilité ni d'interdiction.

— *Un expert-comptable peut-il réaliser une mission d'audit contractuel auprès d'une entité qui a recours à un autre expert-comptable pour la tenue et/ou de présentation de ses comptes ?*

Oui, si l'expert-comptable du dossier ne souhaite pas réaliser cette mission.

À noter. Bien que les dispositions déontologiques de reprise d'un dossier ne s'appliquent pas aux missions ponctuelles exécutées pour un client bénéficiant déjà des services d'une structure d'exercice professionnel, il est recommandé, en application du devoir de confraternité, d'adresser un message d'information.

— *Après avoir réalisé une mission de présentation avec tenue, l'expert-comptable peut-il réaliser une mission d'audit contractuel ?*

Oui, et le professionnel doit le préciser dans son rapport d'audit. Pour rappel, les mesures de sauvegarde sont notamment les suivantes (NP 2300, §§ 5 et 12) :

- ▶ l'établissement des comptes relève de la seule responsabilité de la direction de l'entité ;
- ▶ l'expert-comptable tient la comptabilité sur la base des informations et estimations communiquées par la direction ;
- ▶ l'expert-comptable propose à l'entité les écritures comptables d'inventaire et s'assure de leur correcte comptabilisation.

— *Après avoir réalisé une mission de présentation sans tenue, l'expert-comptable peut-il réaliser une mission d'audit contractuel ?*

Oui, et le professionnel doit le préciser dans son rapport d'audit. Pour rappel, les mesures de sauvegarde sont notamment les suivantes (NP 2300, §§ 5 et 12) :

- ▶ l'établissement des comptes relève de la seule responsabilité de la direction de l'entité ;
- ▶ l'expert-comptable propose à l'entité les écritures comptables d'inventaire et s'assure de leur correcte comptabilisation.

CONTEXTE DES MISSIONS D'AUDIT CONTRACTUEL

— *Dans quelles situations un audit contractuel pourrait-il être demandé par un client ?*

Rappelons que l'objectif d'un professionnel qui réalise un audit des états financiers est notamment d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et, en conséquence, de pouvoir exprimer une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

Compte tenu du niveau élevé de l'assurance liée à cette mission, un client pourrait avoir besoin de produire des comptes ayant fait l'objet d'une telle mission afin de renforcer le crédit auprès des tiers intéressés comme par exemple :

- ▶ les banques et/ou investisseurs dans le cadre de demandes de financement ;
- ▶ des fournisseurs ou des clients pour renforcer le crédit accordé aux comptes ;
- ▶ les pouvoirs publics dans le cadre de demandes spécifiques ;
- ▶ ...

— *La mission d'audit contractuel est-elle adaptée pour l'accompagnement des clients souhaitant acquérir une entité ?*

Non. La mission d'audit contractuel ne doit être confondue ni avec une mission d'accompagnement de l'expert-comptable à l'acquisition d'entreprise ni avec une mission d'audit d'acquisition « due diligence ».

Les diligences et/ou procédures mises en œuvre au cours de ces dernières ne constituent ni un audit, ni un examen limité et aucune assurance n'est donnée à l'issue de ces missions.