

28 Mission du commissaire aux comptes dans les petites entreprises : définition de la mission ALPE

Quelle sera l'étendue des contrôles des commissaires aux comptes dans le cadre de leur nouvelle mission d'audit légal pour les petites entreprises créée par la loi Pacte ? Deux commissaires aux comptes, I. Torio-Valentin et A. Le Guilloux, commentent la norme d'exercice professionnel définissant les diligences et le formalisme attachés à cette mission.

1 La loi Pacte 2019-486 du 22 mai 2019 et le décret 2019-514 du 24 mai 2019 introduisent de nouveaux seuils concernant la désignation obligatoire d'un commissaire aux comptes en s'alignant sur les seuils fixés au niveau européen et prévoient par ailleurs un nouveau dispositif concernant les « petits groupes » (BRDA 10/19 inf. 3 et 12/19 inf. 22). L'article L 823-12-1 du Code de commerce définit une **nouvelle mission légale** pour le commissaire aux comptes avec une durée de mandat limitée à trois exercices, l'introduction d'un nouveau rapport sur les risques et la suppression de certaines vérifications spécifiques : cette mission est communément désignée « **mission ALPE** » (audit légal petites entreprises). La mission ALPE est une possibilité offerte aux sociétés non tenues de désigner un commissaire aux comptes ou aux sociétés tenues d'en nommer un en application du dispositif dit « des petits groupes ». Les diligences et le formalisme qui s'attachent à cette mission ont été définis par une nouvelle norme d'exercice professionnel, la NEP 911, homologuée par arrêté du 6 juin 2019 (JO du 12). Par ailleurs, une nouvelle NEP (NEP 912) définit les **diligences proportionnées aux « petites entreprises »** que le commissaire aux comptes accomplit lorsqu'il est désigné par une telle entreprise pour un mandat de six exercices.

I. Mission ALPE lorsque le commissaire aux comptes est désigné pour trois exercices (NEP 911)

A. CHAMP D'APPLICATION DE LA NEP « MISSION ALPE »

2 La NEP 911 est relative à la mission du commissaire aux comptes lorsque la société choisit de le nommer pour trois

Isabelle Torio-Valentin fait partie des Fonctions techniques de Mazars où elle est plus particulièrement en charge du suivi de l'actualité intéressant les commissaires aux comptes et les sociétés auditées. Elle représente par ailleurs le cabinet Mazars au sein des instances professionnelles et est coauteur de l'ouvrage « Mémento Audit et commissariat aux comptes ».



ISABELLE TORIO-VALENTIN
Commissaire aux comptes Fonctions techniques Mazars

Amélie Le Guilloux fait partie des Fonctions techniques de Mazars où elle est responsable de la méthodologie de l'audit légal pour Mazars France. Elle siège également à la CNCC dans le groupe en charge de l'audit numérique et participe à plusieurs projets d'innovation tels que la signature électronique et la dématérialisation.



AMÉLIE LE GUILLOUX
Commissaire aux comptes Fonctions techniques Mazars

exercices, en application de l'article L 823-2-2 du Code de commerce, et elle vise les « **petites entreprises** », c'est-à-dire **les personnes ou entités** qui ne dépassent pas, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants :

- total du bilan : 4 millions d'euros ;
- montant du chiffre d'affaires hors taxes : 8 millions d'euros ;
- nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : 50.

La désignation d'un commissaire aux comptes dans une « petite entreprise » pour trois exercices résulte de l'une des situations suivantes.

Commissaire aux comptes désigné sur une base volontaire par une société qualifiée de « petite entreprise »

3 En l'absence d'obligation légale de nommer un commissaire aux comptes, une **société** qui répond à la définition de « petite entreprise » peut décider volontairement de nommer un commissaire aux comptes

pour une durée de trois exercices (C. com. art. L 823-3-2 et NEP 911 §02).

Commissaire aux comptes désigné par une société en application du dispositif « petit groupe »

4 Une **personne ou entité « tête de groupe »** a l'obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes si elle répond à la définition ci-après. La NEP 911 s'applique ainsi lorsque cette « tête de groupe » est une société répondant à la définition de petite entreprise et qu'elle choisit de limiter le mandat de son commissaire aux comptes à trois exercices. Une personne ou entité « tête de groupe » tenue de désigner un commissaire aux comptes est une personne ou une entité :

- non astreinte à publier des comptes consolidés ;
- ne répondant pas à la définition d'une entité d'intérêt public (EIP) ;
- non contrôlée par une personne ou une entité qui a désigné un commissaire aux comptes ;

– et qui forme avec les sociétés qu'elle contrôle un ensemble dépassant, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants : 4 millions d'euros de total cumulé de leurs bilans ; 8 millions d'euros de montant cumulé de leurs chiffres d'affaires hors taxes ; ayant un nombre moyen cumulé de salariés employés au cours de l'exercice de 50.

La notion de contrôle s'entend du contrôle direct ou indirect au sens de l'article L 233-3 du Code de commerce.

5 Une petite entreprise qui est une **société contrôlée par une entité tête de groupe** a l'obligation de désigner au moins un commissaire aux comptes lorsqu'elle dépasse, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants (C. com. art. L 823-2-2, al. 3 et art. D 823-1-1) :

- total de bilan : 2 millions d'euros ;
- montant du chiffre d'affaires hors taxes : 4 millions d'euros ;
- nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : 25.

Cette société peut alors choisir de limiter le mandat du commissaire aux comptes à une durée de trois exercices et cette mission est alors réalisée conformément à la NEP 911.

6 La NEP 911 est également applicable aux **mandats de commissaires aux comptes en cours** qui se poursuivent jusqu'à leur terme selon les modalités de la mission ALPE dans le respect des conditions fixées par l'article 20 de la loi Pacte.

B. NATURE ET ÉTENDUE DE LA MISSION ALPE

7 Lorsque la durée du mandat du commissaire aux comptes est limitée à trois exercices, sa mission comprend toujours la **mission de certification** des comptes avec l'émission d'un rapport sur les comptes annuels et, le cas échéant, sur les comptes consolidés. Le contenu du rapport respecte les dispositions prévues par la norme relative aux rapports sur les comptes du commissaire aux comptes (NEP 700) avec la possibilité d'adopter une rédaction succincte pour la justification des appréciations.

8 La principale nouveauté de cette mission consiste en l'établissement d'un nouveau **rapport identifiant les risques** financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée la société. Pour une entité tête de groupe, ce rapport porte sur l'ensemble que la société forme avec les sociétés qu'elle contrôle.

9 Enfin, si la mission comprend toujours les diligences légales qui sont confiées

INTERVENTION DANS UNE ENTITÉ TÊTE DE GROUPE : DILIGENCES COMPLÉMENTAIRES

Lorsque le commissaire aux comptes intervient dans une entité « tête de groupe », il met en œuvre les diligences complémentaires suivantes (NEP 911 § 35 à 37) :

1. Il est attentif aux **risques** financiers, comptables et de gestion **auxquels sont exposées les sociétés contrôlées** par l'entité tête de groupe et qu'il pourrait identifier au cours de sa mission de certification des comptes de l'entité tête de groupe, notamment :

- lors de la prise de connaissance des activités du groupe ;
- lors du contrôle des immobilisations financières et des informations en annexe.

2. Il demande le **rapport sur les risques des sociétés contrôlées** aux commissaires aux comptes de ces dernières. Si ces rapports ne sont pas disponibles, le commissaire aux comptes apprécie, selon son jugement professionnel, la nécessité de compléter les informations recueillies par le biais :

- d'entretiens avec les dirigeants des sociétés contrôlées ;
- et/ou d'échanges avec les commissaires aux comptes des sociétés contrôlées.

Enfin, dans le cas d'une entité tête de groupe, le **rapport** sur les risques **porte** sur l'ensemble que l'entité forme avec les sociétés qu'elle contrôle et le commissaire aux comptes mentionne les sources d'information utilisées.

au commissaire aux comptes par le législateur, elles sont cependant allégées puisque ce dernier est **dispensé de la réalisation de certaines diligences et rapports**, définis à l'article L 823-12-1 du

Code de commerce comme par exemple le rapport spécial sur les conventions réglementées, l'attestation des personnes les mieux rémunérées, l'attestation

mécénat ou la mention des prises de participation et de contrôle dans son rapport sur les comptes.

Pour autant, le commissaire aux comptes reste notamment **soumis** aux obligations relatives à la procédure d'alerte, au signalement des irrégularités, à la révélation des faits délictueux ou à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

C. ÉTABLISSEMENT DU RAPPORT SUR LES RISQUES FINANCIERS, COMPTABLES ET DE GESTION

10 C'est dans le cadre de sa démarche de **certification des comptes** que le commissaire aux comptes identifie les risques financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée l'entité et qu'il estime d'une importance suffisante pour être portés à l'attention du dirigeant. En vue de l'élaboration de son rapport sur les risques, le commissaire aux comptes est attentif tout au long de sa mission de certification aux risques précités.

Contrairement au rapport sur les comptes, le **contenu du rapport** sur les risques n'est pas précisément défini par la NEP 911 et, en ce sens, il ne s'agit donc pas d'un rapport normé. La NEP indique

uniquement sur ce point que le contenu et la forme du rapport sont adaptés à l'entité, sur la base des risques identifiés.

“ Le rapport sur les risques n'est pas normé ”

11 S'il le juge nécessaire, le commissaire aux comptes formule dans son rapport sur les risques des **recommandations** visant à réduire les risques identifiés et tenant compte de la taille de l'entité et de ses caractéristiques, dans le respect des règles d'indépendance et de non-immixtion dans la gestion. Il échange alors avec le dirigeant sur les risques identifiés pour s'assurer de la pertinence des recommandations formulées.

12 La CNCC considère que le **rapport** sur les risques s'apparente ainsi à un diagnostic de performance et que ce rapport sur mesure, adapté aux risques spécifiques de la société, **peut par exemple traiter** des sujets suivants (CNCC Décryptage mission ALPE – juin 2019) :

- analyse de ratios/indicateurs financiers (marge, excédent brut d'exploitation, capacité d'autofinancement...)
- appréciation du contrôle interne, de l'organisation comptable, du système d'information... ;
- application des textes légaux et réglementaires, appréciation du risque cyber, des risques sociaux, fiscaux...

L'objectif de ce rapport est d'apporter plus de valeur ajoutée aux dirigeants sur l'identification des risques et les recommandations visant à les réduire.

Le commissaire aux comptes doit en outre s'assurer de la **cohérence** du rapport sur les risques avec l'opinion émise sur les comptes.

13 Le rapport sur les risques est établi à destination des dirigeants et tout ou partie de ce rapport peut être **communiqué** aux autres organes visés à l'article L 823-16, en fonction de l'importance des risques et selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes (NEP 911 §52).

D. UN AUDIT PROPORTIONNÉ

14 L'objectif de la NEP 911 est de permettre de réaliser un audit proportionné à la taille et à la complexité des petites entreprises. Pour permettre cette adaptation, la norme repose sur trois principes fondamentaux du commissariat aux comptes :

- le jugement professionnel ;
- l'esprit critique ;
- et l'émission d'une assurance raisonnable (élevée mais non absolue) que les comptes pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

Ainsi, si la NEP 911 permet une simplification de la documentation, elle reste dans sa nature un audit. Elle suppose en particulier une implication importante du signataire, qui doit être « l'interlocuteur principal et privilégié du dirigeant » (NEP 911 §10).

15 Une mission régie par la NEP ALPE comprend donc toujours les étapes suivantes :

- la prise de connaissance destinée à évaluer les risques d'anomalies significatives ;
- l'envoi d'une lettre de mission, au plus tard à l'issue de la prise de connaissance ;
- la rédaction d'un plan de mission ;
- la définition d'un seuil de signification ;
- la réalisation des procédures d'audit ;
- la finalisation de la mission.

16 Si les grandes étapes d'une mission réalisée selon la NEP 911 sont similaires à celles d'une mission d'audit légal classique, elles comprennent cependant chacune un certain nombre d'**allègements**. Nous vous présentons ci-après les principaux d'entre eux pour ce qui relève de l'audit de comptes sociaux.

17 **Prise de connaissance.** Le commissaire aux comptes a recours en priorité aux procédures analytiques et aux entretiens qui peuvent être menés avec la direction ou d'autres membres de l'entreprise (NEP 911 §16).

Pour ce qui est de l'environnement de contrôle, le commissaire aux comptes apprécie le comportement et l'éthique professionnels du dirigeant, ainsi que son implication dans le contrôle interne.

18 **Lettre de mission.** La lettre de mission peut porter sur les trois exercices du mandat et sera adaptée en cours de mandat si le commissaire aux comptes l'estime nécessaire (NEP 911 §11).

19 **Plan de mission.** Les informations obligatoires à inclure dans le plan de mission sont limitées par la NEP ALPE aux éléments suivants (NEP 911 §18) :

- la stratégie d'audit définie en réponse aux risques ;
- le programme de travail ;
- le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences ;
- le seuil de signification ;
- le calendrier ;
- et les intervenants.

En revanche, comme le précise la CNCC (CNCC Décryptage mission ALPE – juin 2019), cette NEP n'impose pas de :

- détailler le risque d'anomalies significatives par assertions ;
- distinguer un risque inhérent et un risque lié

au contrôle.

La NEP ALPE ne prévoit pas non plus ni la présomption de risque de fraude sur la comptabilisation des produits, ni le principe de risques inhérents élevés qui requièrent une démarche d'audit particulière.

20 **Seuil de signification.** Le commissaire aux comptes définit un seuil de signification selon son jugement professionnel. Ce seuil est utilisé lors de la planification, de la réalisation des procédures d'audit et lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies détectées et non corrigées (NEP 911 §13).

21 **Procédures d'audit.** La NEP 911 distingue deux types de procédures :

- celles réalisées en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives ;
- de celles qui sont mises en œuvre indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives.

Pour ce qui est des confirmations directes, le commissaire aux comptes qui

intervient plusieurs semaines après la date de clôture peut les remplacer par le contrôle des encaissements, des factures fournisseurs reçues ou des règlements effectués sur la période subséquente (NEP 911 §24).

La NEP 911 permet également au commissaire aux comptes de ne pas assister à l'inventaire physique dans la mesure où les stocks ne sont pas significatifs et ne présentent pas un risque d'anomalies significatives particulier (NEP 911 §26).

En revanche, le commissaire aux comptes doit réaliser un certain nombre de diligences indépendamment de son évaluation du risque d'anomalies significatives. Il en est par exemple ainsi :

- des contrôles de substance obligatoires sur tous les comptes significatifs ;
- de la compréhension de la justification économique d'opérations importantes inhabituelles ou qui n'entrent pas dans le cadre de l'activité ordinaire de l'entreprise ;
- de l'examen des rapprochements bancaires à la clôture de l'exercice ;
- de l'examen des écritures d'inventaire ;
- de l'identification et la prise en compte des événements postérieurs ;
- de la revue analytique finale afin de vérifier la cohérence d'ensemble des comptes avec les éléments collectés au cours de l'audit.

Enfin, en ce qui concerne les états financiers (dont l'annexe), le commissaire aux comptes devra :

- évaluer la conformité au référentiel comptable applicable, en particulier sur la reconnaissance des produits ;
- vérifier la concordance avec les documents comptables ;
- vérifier les chiffres de l'exercice précédent.

22 **Finalisation de la mission.** La finalisation du dossier comprend, selon la NEP 911, les principales étapes suivantes :

- le traitement des anomalies relevées ;
- les déclarations écrites de la direction ;
- la communication avec la direction et les organes visés à l'article L 823-16 du Code de commerce (l'organe de surveillance et, le cas échéant, le comité d'audit) ;
- les diligences prévues par le législateur ;
- l'émission des rapports (rapport sur les comptes et rapport sur les risques).

Si cette liste est plus courte que celle prévue pour un audit classique, les modalités des travaux du commissaire aux comptes ont également été adaptées. Le principal exemple porte sur les déclarations de la direction. En effet, la NEP 911 rend facultative l'obtention de déclarations écrites de la direction (NEP 911 §31).

II. Mission du commissaire aux comptes nommé pour six exercices dans des petites entreprises (NEP 912)

23 La NEP 912 vise l'intervention du commissaire aux comptes dans les « petites entreprises » définies ci-dessus n° 2 lorsque le mandat est d'une durée de six exercices. Les **situations visées** par cette norme couvrent la désignation d'un commissaire aux comptes en l'absence d'obligation légale, donc sur une base volontaire, ainsi que la désignation en application du dispositif « petit groupe » dans l'entité tête de groupe et les sociétés contrôlées par cette dernière.

24 La norme rappelle que, lorsqu'une personne ou entité répond à la définition de « petite entreprise » et qu'elle décide de nommer sur une base volontaire un commissaire aux comptes, la durée du mandat du commissaire aux comptes est obligatoirement de six exercices et ne peut être réduite à trois exercices si cette personne ou entité n'est pas une société (cette possibilité est en effet réservée aux sociétés qualifiées de « petites entreprises » dans les conditions rappelées ci-avant). Il en est de même lorsque, dans le cadre du dispositif « petit groupe », une entité « tête de groupe » qui n'est pas une société est tenue de désigner un commissaire aux comptes pour six exercices.

25 La **mission du commissaire** aux comptes comprend la mission de certifica-

tion des comptes annuels et, le cas échéant, des comptes consolidés ainsi que les autres diligences légales qui lui sont confiées par le législateur et qui donnent lieu, lorsque les textes légaux et réglementaires le prévoient, à des restitutions spécifiques.

Le **rapport sur les risques** n'est pas applicable lorsque le commissaire aux comptes intervient dans le cadre d'une mission « classique » de six exercices et le commissaire aux comptes est tenu de réaliser l'ensemble des vérifications spécifiques ainsi que le rapport spécial sur les conventions réglementées (pas de dispense comme cela est prévu dans le cadre de la mission ALPE).

S'agissant des **diligences d'audit** à mettre en œuvre dans le cadre de la NEP 912, elles sont identiques à celles définies par la NEP 911.