

PRÉCISIONS SUR LA MISSION « ALPE » DU COMMISSAIRE AUX COMPTES AUDIT

04/09/2020

Le Comité des normes professionnelles de la CNCC a communiqué, sous la forme de questions-réponses, des précisions relatives à la mission d'audit légal petite entreprise (PE) sur 3 exercices ou mission « ALPE », introduite par la loi PACTE. Elles portent notamment sur l'interprétation de la NEP 911, quant au rapport sur les risques financiers comptables et de gestion, à l'adaptation des diligences du CAC dans le cadre de cette mission, ainsi qu'à la dispense de rapport spécial sur les conventions réglementées. Les questions sur les honoraires applicables et les dispositions en matière de lutte antiblanchiment sont également abordées. Nous faisons la synthèse, dans cet article, des réponses aux questions fréquemment posées par les commissaires aux comptes en exercice.

Cadre de référence

NEP 911 dédiée à la mission ALPE

Le cadre de référence qui s'impose aux commissaires aux comptes lors de leur mission d'audit légal sur 3 exercices au sein des petites entreprises (PE), a été modifié par la loi PACTE (loi [2019-486](#) du 22 mai 2019). La NEP 911 homologuée en juin 2019 a précisé cette nouvelle mission qui est notamment proposée aux PE désormais dispensées de faire certifier leurs comptes (c. com. [art. L. 823-3-2](#)). La Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) rappelle que la NEP 911 est autonome et qu'elle contient l'ensemble des éléments structurants utiles à la démarche du CAC.

Entre dans la catégorie des PE, une personne ou une entité qui ne dépasse pas, à la clôture d'un exercice social, 2 des 3 critères suivants (*NEP 911, § 1 et NEP 912, § 1*) :

-4 M€ de total bilan ;

-8 M€ de chiffre d'affaires HT ;

-50 salariés.

La mission ALPE est obligatoire pour le CAC qui est désigné suite à la demande d'associés, ou actionnaires minoritaires d'une société « petite entreprise ».

NEP 912 en dehors de la mission ALPE

La norme NEP 910 « Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1 du code de commerce » a été abrogée depuis la loi PACTE (loi précitée, art. 20). Par conséquent, elle ne peut plus s'appliquer aux mandats en cours au 27 mai 2019 qui se poursuivent jusqu'à leur terme rappelle le Comité des normes professionnelles.

Le Comité précise, en outre, que si l'entité n'opte pas pour la mission ALPE sur 3 exercices (NEP 911), c'est la NEP 912 (homologuée par arrêté du 6 juin 2019 et remplaçant la NEP 910 précitée) qui trouve à s'appliquer. En effet, la NEP 912 a pour objet de définir les diligences proportionnées à la PE à accomplir par le commissaire aux comptes désigné par une telle entreprise pour un mandat de six exercices, ainsi que le formalisme qui s'attache à la réalisation de cette mission (CNCC, CNP 2019-08 c, question 3).

Rappelons que dans les trois cas suivants, les sociétés commerciales PE peuvent choisir ou non de limiter le mandat du CAC désigné à 3 exercices :

- la désignation volontaire d'un CAC par les associés ou l'AGO ;
- la désignation obligatoire d'un CAC par une société tête de « petit groupe » en cette qualité ;
- la désignation obligatoire d'un CAC par une société contrôlée par une tête de « petit groupe » et dépassant les seuils, 2/4/25, en cette qualité.

Mesure de transition

Que se passe-t-il dans le cas d'un mandat en cours à l'entrée en vigueur de la loi PACTE, dans une société ne dépassant pas les seuils 4/8/50 pour le dernier exercice clos avant le 27 mai 2019 ? : il est possible avec l'accord du CAC, que la société choisisse que celui-ci poursuive son mandat, non de façon classique, mais selon les modalités de la mission ALPE.

Diligences du CAC

Le CAC d'une entité tête de groupe doit-il effectuer des travaux complémentaires pour l'établissement de son rapport sur les risques, en l'absence de CAC dans les filiales ?

Lorsqu'il intervient dans une entité tête de groupe, le commissaire aux comptes est également attentif aux risques financiers, comptables et de gestion auxquels sont exposées les sociétés qu'elle contrôle qu'il pourrait identifier au cours de la mission de certification des comptes de l'entité tête de groupe. Il lui appartient d'exercer son jugement professionnel pour déterminer l'étendue des diligences complémentaires à mettre en œuvre (NEP 911, §§ 35 à 37).

À cet effet, le CAC veillera à se faire communiquer toute information qu'il estime utile sur le périmètre des sociétés contrôlées notamment lors de l'acceptation du mandat.

Par ailleurs, lors de sa prise de connaissance du rapport sur les risques, le dirigeant pourra recourir, s'il le souhaite, aux services de son commissaire aux comptes pour approfondir les risques relatés dans ce rapport et obtenir des recommandations supplémentaires dans le cadre de services autres que la certification des comptes (SACC) confiés à ce dernier. Dans ce cas, le commissaire aux comptes veillera à respecter la règle de non-immixtion dans la gestion ainsi qu'à ne pas se placer en situation d'auto révision (CNCC, CNP 2019-08 b, question 1).

Le CAC doit-il prévoir des travaux d'intérim ?

La NEP 911 n'inclut ni prescriptions relatives au calendrier d'intervention ni directives sur l'organisation de la mission dont le commissaire aux comptes reste seul juge. Toutefois, la phase

de prise de connaissance de l'entité est obligatoire (NEP 911, § 14). Le but étant d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes (NEP 911, § 16) (CNCC, CNP 2019-08 b, question 2).

Le CAC doit-il réaliser des travaux portant sur le contrôle interne ?

Dans une PE, les éléments de contrôle interne pertinents pour l'audit sont, par exemple :

- la séparation des tâches mise en place par la société ;
- l'organisation du système d'information ;
- l'éthique et le comportement du dirigeant.

Le commissaire aux comptes reste juge de la stratégie d'audit à mettre en place en réponse à son évaluation des risques et peut choisir, ou pas, de s'appuyer sur le contrôle interne de l'entité. En effet, selon son jugement professionnel, il peut concevoir et réaliser des procédures d'audit comprenant notamment une approche mixte utilisant à la fois des tests de procédures et des contrôles de substance (NEP 911, § 21) (CNCC, CNP 2019-08 b, question 2).

Le CAC doit-il assister à l'inventaire physique en l'absence de risque significatif ?

Dans le cadre d'une mission ALPE, le commissaire aux comptes assiste à la prise d'inventaire physique des stocks lorsqu'il estime que les stocks sont significatifs ou présentent un risque d'anomalies significatives. Lorsque sa présence à cet inventaire est impossible, notamment en raison de la nature et du lieu de cet inventaire, le commissaire aux comptes détermine s'il peut mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives fournissant des éléments présentant un caractère probant équivalent (NEP 911, § 26).

Selon le CNP, la NEP 911 requiert que le commissaire aux comptes assiste à l'inventaire physique, dès lors que les stocks sont significatifs même s'ils ne présentent pas un risque d'anomalie significative dans les comptes (CNCC, CNP 2019-08 b, question 3).

Le CAC doit-il vérifier les documents publiés dans les PE qui optent pour la confidentialité de leur compte de résultat et pour lesquelles le rapport du CAC n'est pas rendu public ?

Depuis la loi dite « Macron » du 6 août 2015, les PE (hors sociétés cotées, banques, assurances, entités faisant appel à la générosité publique), exceptées les sociétés appartenant à un groupe dont la mère a le contrôle exclusif ou conjoint (c. com. [art. L. 233-16](#)), sont autorisées à ne pas rendre public leur compte de résultat (c. com. [art. L. 232-25](#), al. 2). En outre, depuis la loi PACTE, lorsque ces PE font usage de cette faculté, les documents rendus publics ne sont pas accompagnés du rapport du CAC mais ils mentionnent notamment (c. com. [art. L. 232-25](#), al. 4 modifié par la loi 2019-486, art. 47, V) :

- le caractère abrégé de la publication ;
- le registre auprès duquel les comptes annuels ont été déposés ;
- si un avis sans réserve, avec réserve(s) ou défavorable a été émis par les CAC, ou si aucun avis n'a pu être émis, et si le rapport des CAC fait référence à quelque question que ce soit sur laquelle ils ont attiré spécialement l'attention sans pour autant émettre une réserve dans l'avis.

Le CNP s'appuie sur une doctrine antérieure de la CNCC pour indiquer que le CAC n'a pas l'obligation, dans le cadre de sa mission de certification des comptes, de contrôler, de manière systématique, le dépôt au greffe des comptes et autres documents par la société ainsi que les options retenues, par celle-ci, pour ce dépôt (CNCC, CNP 2011-15 ; CNCC, NI.1 « Les rapports du

commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés », décembre 2018, § 11.10, pp. 207 et suivantes) (CNCC, CNP 2019-08 c, question 1).

Le CAC est-il tenu d'établir une lettre d'affirmation ?

Selon le CNP, la lettre d'affirmation n'est pas obligatoire dans le cadre de la mission ALPE. Elle relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes qui doit suivre, le cas échéant les dispositions de la NEP 580 « Déclaration de la direction » (CNCC, CNP 2019-08 c, question 2).

Ainsi, lorsque les procédures d'audit ne permettent pas au commissaire aux comptes d'obtenir les éléments probants nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, il peut juger pertinent de demander au dirigeant de lui confirmer par écrit certaines de ses déclarations orales. Pour ce faire, le CAC peut se référer aux exemples de lettre d'affirmation fournis par la CNCC.

Le CNP précise en outre qu'il existe des situations où le seul élément collecté que le CAC est en droit d'attendre est une déclaration de la direction, par exemple (CNCC, CNP 2019-08 c, question 2) :

- lors de l'identification de fraudes avérées ou suspectées ;
- ou lors de l'obtention de la confirmation des intentions de la direction qui sous-tendent les hypothèses à retenir pour l'établissement des estimations comptables ;
- lors de l'interrogation de la direction sur sa connaissance de la survenance d'événements postérieurs à la clôture des comptes, dans la mesure où ces déclarations constituent des éléments collectés importants et que le CAC ne dispose pas d'autres éléments pour vérifier qu'il a identifié tous les événements concernés (NEP 560 « Événements postérieurs à la clôture de l'exercice », § 6).

Rapport identifiant les risques financiers, comptables et de gestion

Une des spécificités de la mission ALPE est l'établissement, à destination des dirigeants, d'un rapport identifiant les risques financiers, comptables et de gestion de la société ou de l'ensemble contrôlé (c. com. [art. L. 823-12-1](#)).

Fréquence, contenu et forme

Le rapport sur les risques doit être établi pour chaque exercice (et non tous les 3 ans) (c. com. [art. L. 823-12-1](#) ; NEP 911, § 6) (CNCC, CNP 2019-08 a, question 6).

Le contenu du nouveau rapport (NEP 911, § 6) n'est pas normé, car il doit être adapté aux risques spécifiques de l'entité (CNCC, CNP 2019-08 a, question 1).

Il prend la forme d'un rapport écrit, daté et signé (c. com. [art. L. 823-12-1](#)), tandis que la communication avec les organes de direction est libre, écrite ou orale, avec obligation de communiquer par écrit les éléments importants relatifs à la mission du CAC dans certains cas de figure (NEP 911, §§ 32 et 33). Le Comité note que dans une société PE, il peut y avoir identité entre le « dirigeant » et les personnes visées à l'article L. 823-16 du code de commerce (par exemple, cas du président d'une SAS ou du gérant d'une SARL) (CNCC, CNP 2019-08 a, question 4).

Date d'établissement et de remise au dirigeant

En l'absence de précision, dans la NEP 911, sur le calendrier d'établissement du rapport sur les risques, mais sachant qu'il doit être cohérent avec l'opinion émise sur les comptes (NEP 911, § 48), ce rapport est à établir par le CAC pour chaque exercice concomitamment au rapport sur les comptes, et à une date la plus proche possible de celui-ci. Or, la date du rapport sur les comptes est celle de la fin des travaux de contrôle, date à laquelle le CAC apprécie les effets, sur les comptes et sur son rapport, des événements postérieurs dont il a connaissance (CNCC, CNP 2019-08 a, question 1).

Dans la mesure où le rapport sur les risques est présenté au dirigeant préalablement à son émission (NEP 911, § 51), la CNCC recommande de prévoir cette étape dans le calendrier de mission, pour permettre l'émission concomitante des deux rapports. Au contraire, la communication avec les organes de direction est faite quand le CAC le juge approprié au regard de l'importance du sujet (NEP 911, § 32). Elle est indépendante du calendrier d'établissement du rapport de certification et peut intervenir à plusieurs reprises au cours de l'exercice (CNCC, CNP 2019-08 a, question 1).

Cohérence avec la justification des appréciations figurant dans le rapport sur les comptes

La justification des appréciations n'a pas pour objectif de porter à la connaissance des actionnaires les risques financiers, comptables et de gestion. Selon la CNCC (CNCC, CNP 2019-08 a, question 2) :

-le CAC prend en considération les options retenues dans les choix de méthodes comptables ou dans leurs modalités de mise en œuvre ou les estimations comptables importantes ayant fait l'objet d'une justification des appréciations (qui consiste en une explication de celles-ci et donc en une motivation de l'opinion émise, NEP 702, § 4) et il vérifie que ces appréciations ne sont pas incohérentes avec le contenu du rapport sur les risques ;

-les options ou estimations comptables faisant l'objet d'une justification des appréciations ne doivent pas être confondues avec les risques financiers, comptables et de gestion de l'entreprise susceptibles de figurer dans le rapport sur les risques. Ainsi, certains risques dits « business » peuvent ne pas être des options ou estimations comptables de l'exercice (par exemple, une concentration du chiffre d'affaires sur quelques clients). Par ailleurs, il est rappelé que la justification des appréciations peut être formulée de façon succincte dans le rapport sur les comptes dans certains cas de figure (NEP 702, § 15).

Cas où le CAC conclut à une exposition de l'entreprise à aucun risque financier ni comptable ni de gestion

Selon la CNCC, ce cas est rare et il ne pourrait concerner que des sociétés sans activité, sans litiges et sans risque de cybersécurité. Dans un tel cas particulier et circonstancié, un rapport sur les risques devrait quand même être établi (c. com. [art. L. 823-12-1](#)) (CNCC, CNP 2019-08 a, question 3).

La CNCC rappelle en outre que, nonobstant l'existence d'un rapport sur les risques qui ne ferait état d'aucun risque, la mission du CAC ne consiste pas à garantir la viabilité ou la qualité de la gestion de la société contrôlée (c. com. [art. L. 823-10-1](#)) (CNCC, CNP 2019-08 a, question 3).

Le CAC ne doit pas communiquer le rapport à un tiers

Le CAC, tenu au secret professionnel, ne peut pas communiquer le rapport sur les risques à un tiers. En effet, il le remet au dirigeant, après s'être entretenu avec lui pour s'assurer de la pertinence des recommandations formulées (NEP 911, § 51) et, par ailleurs, en fonction de l'importance des risques dont le rapport fait état, sur la base de son jugement professionnel, il évalue la nécessité de communiquer tout ou partie du rapport aux autres organes visés à l'article L. 823-16 du code de commerce (NEP 911, § 52) (CNCC, CNP 2019-08 a, question 5).

En revanche, le dirigeant, lui, peut le communiquer à un tiers qui souhaite l'obtenir et la CNCC attire l'attention des CAC sur le fait que le rapport sur les risques doit être rédigé de telle sorte qu'un tiers n'ayant pas participé à l'entretien avec le dirigeant puisse en comprendre la portée (CNCC, CNP 2019-08 a, question 5).

Précisions sur la dispense de rapport spécial du CAC

Rappel des textes

Dans le cadre de la mission ALPE, rappelons que le commissaire aux comptes est dispensé de l'établissement d'un rapport spécial sur les conventions réglementées dans les SA, SCA, SAS et SARL (c. com. [art. L. 225-40](#) ; L. 225-88 ; L. 227-10 et L. 223-19). En outre, le président du conseil d'administration notamment dans les SA présente, sur ces conventions, un rapport spécial à l'assemblée, qui statue sur ce rapport, en l'absence de désignation de CAC (c. com. art. précités).

Il en est de même, s'agissant du rapport spécial pour couvrir la nullité des conventions réglementées conclues sans autorisation préalable du conseil, dans les SA et SCA. En l'absence de désignation d'un CAC, le président du conseil d'administration de la SA expose les circonstances en raison desquelles la procédure d'autorisation n'a pas été suivie (c. com. [art. L. 225-42](#) et [L. 225-90](#)).

Le CAC doit-il vérifier la concordance du rapport établi par le dirigeant de la PE avec les comptes annuels ?

Lors de cette mission d'audit légal PE sur 3 exercices, il appartient au CAC de procéder au contrôle des documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes (NEP 911, § 38).

Par ailleurs, la NEP 9510 « Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes » ne définit pas la notion d'« autres documents sur la situation financière et les comptes ».

L'objectif du rapport spécial sur les conventions réglementées établi par le dirigeant d'une PE n'est pas d'explicitier les comptes de l'exercice soumis à l'approbation des actionnaires (ou associés) mais de les informer sur certaines conventions dites réglementées afin qu'ils statuent sur celles-ci.

En conséquence, la CNCC considère que le rapport spécial établi par le dirigeant dans les PE sur les conventions réglementées ne constitue pas un document relatif à la situation financière et aux comptes. Il s'agit donc d'un « autre document » qui ne fait pas l'objet de contrôles de la part du commissaire aux comptes au regard de la NEP 9510 précitée (CNCC, NI XVIII « Vérifications spécifiques », février 2019, § 4.31.1, p. 110) (CNCC, CNP 2019-08 d, question 1).

Quid lorsque l'établissement du rapport spécial par le CAC est prévu par les statuts ?

En dépit de la dispense d'établissement d'un rapport spécial prévue (voir ci-avant), le CAC qui intervient dans le cadre d'une mission ALPE sur 3 exercices peut cependant accepter d'établir un rapport sur les conventions réglementées en application de dispositions statutaires. Dans cette hypothèse, le dirigeant de la société n'établit pas de rapport spécial.

Cette mission sera alors qualifiée de service autre que la certification des comptes (SACC) autre que ceux requis par la législation nationale ou la législation de l'UE, c'est-à-dire dont la réalisation n'est pas expressément confiée au commissaire aux comptes par les législations précitées. Toutefois, le titre de ce rapport ne peut pas comporter le qualificatif « spécial », qui est réservé au rapport requis par les textes légaux et réglementaires.

Enfin, la rédaction de ce rapport pourra s'inspirer, en les adaptant, des exemples proposés (CNCC, NI IX « *Le rapport spécial du commissaire aux comptes sur les conventions et engagements réglementés* », février 2018, § 5, p. 161) (CNCC, CNP 2019-08 d question 2).

Obligations en matière de LCB-FT

Le commissaire aux comptes nommé pour une mission ALPE applique la NEP 9605 « Obligations du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme » (NEP 911, § 40) (CNCC, CNP 2019-08 b, question 5).

Honoraires du CAC

La mission ALPE est soumise au barème d'heures de travail, car elle n'entre pas dans le champ des exemptions prévues (c. com. [art. R. 823-12](#) et [R. 823-14](#)). Si le nombre d'heures de travail normalement nécessaires à la réalisation du programme de travail apparaît excessif ou insuffisant, le commissaire aux comptes peut saisir le président de la compagnie régionale d'une demande de dérogation à ce nombre d'heures (c. com. [art. R. 823-14](#)) (CNCC, CNP 2019-08 b, question 4).