

NOTE SUR LA MISSION D'AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS DANS UNE PETITE ENTITÉ NORME PROFESSIONNELLE DE L'ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES (NP 2910)

La norme professionnelle 2910 applicable aux missions d'audit contractuel dans les petites entités, publiée en mars 2017, vient compléter le référentiel normatif 2016 de l'Ordre des experts-comptables. Agréée par arrêté ministériel le 13 mars 2017, elle s'applique à compter du 1^{er} juillet 2017. Cette nouvelle norme permet ainsi aux experts comptables de mener des missions d'audit contractuel, mais dans le cadre strict du respect des dispositions générales des normes internationales d'audit (ISA) et des modalités adaptées aux petites entités.

Historique des normes professionnelles applicables à l'audit contractuel

En 2000¹, dans l'objectif d'adapter le cadre conceptuel des missions de l'expert-comptable à celui de l'IFAC et d'afficher la conformité des normes professionnelles avec celles de cette fédération internationale, le référentiel normatif 1993 de l'Ordre des experts-comptables est complété des normes d'audit de l'IAPC (devenu IAASB)², soit les ISA³. En avril 2009, les normes internationales d'audit de l'IAASB sont publiées sous le format « clarifié », c'est-à-dire présentant les obligations requises d'une part, et les modalités d'application et les commentaires d'autre part. Poursuivant son adaptation aux pratiques internationales, l'Ordre actualise et complète son référentiel normatif et met à jour les normes internationales d'audit en transposant la version 2009 des ISA⁴ clarifiées dans son référentiel 2012. Ce référentiel d'audit, composé de trente-six normes, a été agréé par arrêté ministériel le 20 septembre 2011. Il est applicable aux audits contractuels effectués par un expert-comptable à compter du 1^{er} juillet 2012.

À cette occasion, un communiqué conjoint de l'Ordre des experts-comptables et de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes vous a été rédigé. Il expose clairement le champ d'application de ces normes ISA qui revêtent une autorité différente pour les commissaires aux comptes et pour les experts-comptables⁴.

Pour les experts-comptables, il est précisé que ces normes constituent le corps de normes auquel ils devront se conformer pour conduire les audits qui leur seraient demandés par leurs clients, tel que souligné ci-dessus.

¹ Session du 14 décembre 2000 du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables

² IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board (antérieurement IAPC - International Auditing Practices Committee)

³ International Standards on Auditing

⁴ www.experts-comptables.fr/Normes

Les commissaires aux comptes, en l'absence de normes d'audit internationales adoptées par la Commission européenne se conforment aux normes adoptées par le Haut conseil du commissariat aux comptes et homologuées par arrêté du Garde des sceaux, ministre de la Justice⁵. En conséquence, en l'état actuel des textes de la Commission, les ISA ne constituent pas le corps de normes applicables pour conduire leur mission de certification des comptes. Toutefois, la traduction des ISA clarifiées est mise à leur disposition à titre de référence s'il leur était par exemple demandé dans un contexte donné de conduire un audit conformément aux normes ISA.

L'audit contractuel dans une petite entité

Tout expert-comptable qui effectue un audit contractuel des états financiers d'une entité, même petite, doit avoir une connaissance et une compréhension exhaustives des normes ISA. La norme professionnelle applicable à la mission d'audit d'états financiers dans une petite entité (NP 2910)⁶ ne permet pas de s'exonérer de cette obligation (§ 1, 4 et 6 de la NP). Elaborée à partir des dispositions des normes ISA, telles qu'elles ressortent de la version agréée en septembre 2011, elle permet toutefois de prendre connaissance plus aisément des modalités particulières d'adaptation pour ces petites entités (PE). En effet, cette norme reprend de facto tous les points traités dans les ISA visant ces entités sans qu'il soit nécessaire pour le professionnel de retourner à chacune des ISA s'il a à traiter d'une petite entité. L'objectif poursuivi se veut avant tout pédagogique en permettant à l'expert-comptable de réaliser ces missions dans les meilleures conditions.

Cette norme définit ce qu'est une petite entité par ses caractéristiques propres et non par une catégorie qualifiable juridiquement, à savoir :

- concentration de la propriété et de la direction entre les mains d'un petit nombre de personnes, et
- un ou plusieurs des attributs suivants :
 - ✓ des transactions simples ou peu complexes,
 - ✓ une comptabilité simple,
 - ✓ une activité peu diversifiée ou peu de produits dans les lignes de produits,
 - ✓ des contrôles internes restreints,
 - ✓ peu de niveaux de direction mais avec des responsabilités étendues sur les différents contrôles, ou
 - ✓ peu d'employés, beaucoup ayant des tâches très larges.

Selon le paragraphe 4 de cette norme PE, à l'instar du paragraphe 11 de l'ISA 200⁷, la mission de l'expert-comptable vise :

- l'obtention d'une 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,
- l'émission d'un rapport sur les états financiers, et de procéder aux communications exigées par les normes ISA, en fonction de ses constatations.

⁵ En conformité avec l'article 15 du code de déontologie du CAC (remplace l'actuel article 14) modifié par le décret n° 2017-540 du 12 avril 2017 et l'article L821-13 du code de commerce

⁶ www.experts-comptables.fr/Normes

⁷ ISA 200 « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit »

En annexe de la norme, sont proposés plusieurs exemples de rapport rédigés en conformité avec la version ISA agréée en septembre 2011. Au titre du paragraphe portant sur la responsabilité du professionnel, soit l'auditeur, il est notamment précisé que l'audit « a été effectué selon les Normes internationales d'Audit telles que transposées dans le référentiel normatif de l'Ordre des experts-comptables, dites normes ISA, applicables en France pour les experts-comptables ». Aucune mention n'est insérée quant à l'utilisation de la NP 2910, en cohérence avec l'objectif ultime de cette norme professionnelle qui n'est pas de suppléer aux normes ISA. Il est en outre signalé dans le rapport que les normes ISA requièrent de l'auditeur de se conformer aux règles d'éthique pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, applicables aux missions d'audit d'états financiers, en lien avec le paragraphe 14 de l'ISA 200 « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit ».

En annexe, vous trouverez une table de concordance des sections de la norme PE avec les normes ISA ainsi qu'un extrait des définitions propres aux normes afin d'en faciliter la consultation.

SCHÉMA GÉNÉRAL DU CADRE DE RÉFÉRENCE

