

COLLECTION
NOTES D'INFORMATION

NI XIX.

Le commissaire aux comptes et l'audit d'une entité ayant recours aux services d'un centre de services partagés au sein d'un groupe

Septembre 2018



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

De plus en plus de groupes¹ centralisent le traitement d'opérations affectant la comptabilité ou le processus concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière de leurs filiales au sein d'un centre de services partagés. L'étendue des opérations centralisées varie, selon le cas, pouvant aller de la simple saisie de certaines écritures de certains flux comptables, à la centralisation d'opérations plus complexes (par exemple, processus complet des achats) voire à l'ensemble des fonctions comptabilité et gestion financière de la filiale.

La décision pour un groupe d'avoir recours à un centre de services partagés (ci-après « CSP ») est généralement motivée par des raisons économiques et financières, i.e. réduction des frais administratifs, unification des systèmes d'information, harmonisation des procédures de contrôle interne, meilleure séparation des tâches, réduction des délais d'exécution et de traitement.

Les groupes demandent le plus souvent à leurs auditeurs de prendre en compte cette nouvelle organisation, en constituant une équipe dédiée intervenant directement au sein du CSP pour effectuer une grande partie des travaux relatifs aux informations comptables et financières des entités utilisatrices notamment dans le cadre de l'audit des comptes consolidés du groupe. Cette organisation a des incidences sur l'intervention du commissaire aux comptes de l'entité utilisatrice et la mise en œuvre de ses travaux d'audit sur les comptes individuels de cette entité.

Ces incidences sont plus ou moins importantes selon l'étendue des tâches gérées par le CSP. En effet, le commissaire aux comptes, en application des normes d'exercice professionnel en vigueur ainsi que des textes légaux et réglementaires relatifs à ses interventions, reste en charge de la direction, de la supervision et de la réalisation de sa mission. Il assume seul la responsabilité de l'opinion émise sur les comptes annuels quand bien même des travaux sont réalisés au niveau du CSP par l'auditeur du centre de services partagés.

En l'absence de norme d'exercice professionnel et de norme internationale d'audit traitant spécifiquement de cette situation, la présente note d'information a pour objectifs :

- d'être un instrument d'accompagnement destiné à aider les commissaires aux comptes dans l'exercice de leur mission dans une entité utilisatrice d'un CSP ;
- de proposer des outils en français et, le cas échéant en anglais, pour faciliter la mise œuvre pratique des travaux du commissaire aux comptes. Ces outils sont fournis à titre d'exemple et ne constituent pas des modèles. Le commissaire aux comptes de l'entité utilisatrice apprécie leur utilité au regard de ses propres besoins et la nécessité, le cas échéant, de les adapter. A ce titre, le commissaire aux comptes tient compte, notamment, de l'organisation mise en place par les auditeurs du groupe dans le cadre de l'audit des comptes consolidés. Ces outils sont mentionnés dans les parties de la présente note d'information auxquelles ils se rattachent et sont synthétisés dans le document NI.XIX / E0 – Articulation entre la NI et les différents outils proposés.

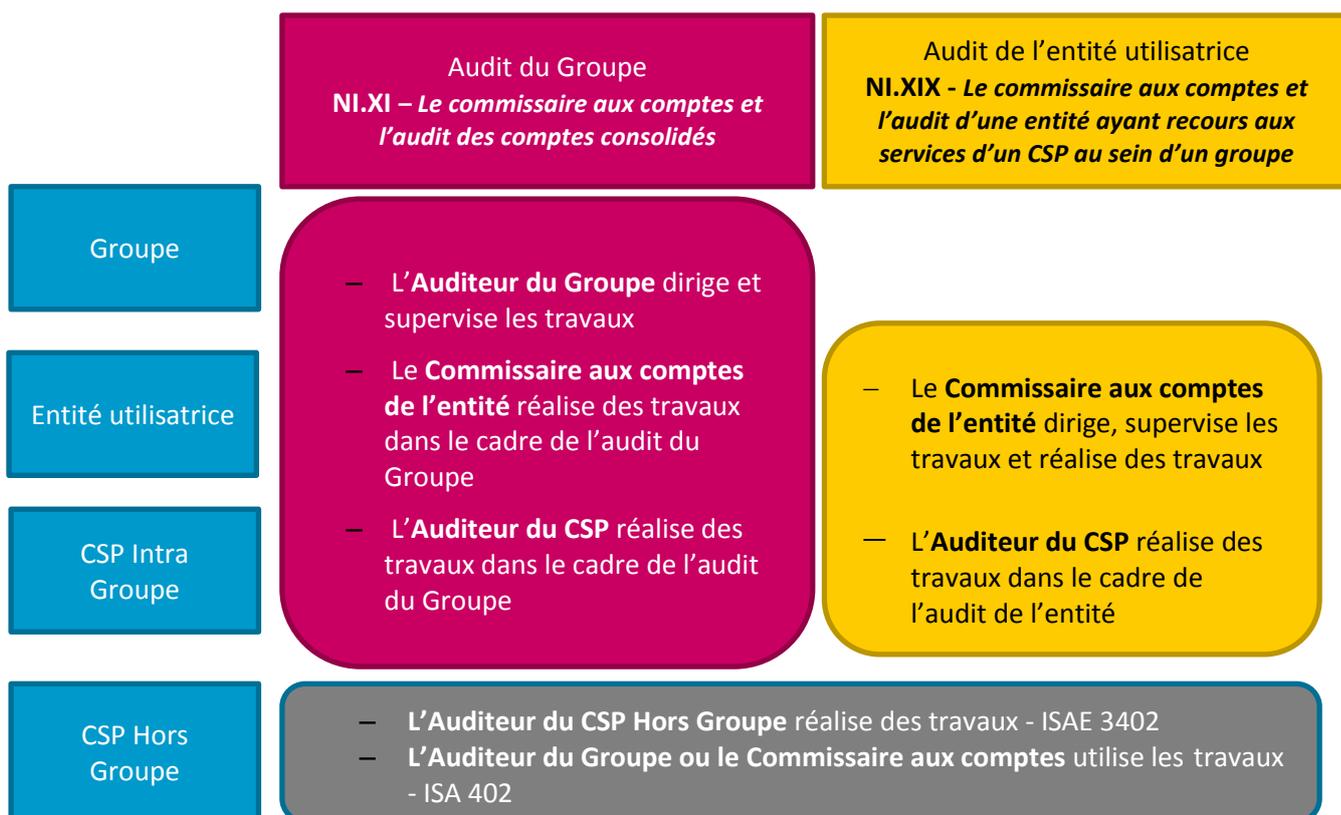


Outil disponible sur le site de la CNCC :

NI.XIX / E0 - Articulation entre la note d'information et les différents outils proposés

¹ Au sens de la note d'information de la CNCC, NI.XI – *Le commissaire aux comptes et l'audit des comptes consolidés*.

Le schéma ci-dessous précise le champ d'application de la présente note d'information au regard des textes applicables à d'autres situations.



La présente note d'information porte sur la mission du commissaire aux comptes d'une entité qui a recours à un CSP au sein d'un Groupe. Elle peut également fournir des indications utiles au commissaire aux comptes d'une entité utilisatrice d'un CSP ne faisant pas partie du même groupe que celui de l'entité utilisatrice (« CSP hors Groupe »).

Lorsque le commissaire aux comptes d'une entité ayant recours à un CSP au sein d'un Groupe est amené, en complément de sa mission de certification des comptes annuels, à réaliser des travaux dans le cadre de l'audit des comptes consolidés², certaines des procédures qu'il met en œuvre peuvent être utilisées à la fois pour les besoins de la certification et des travaux dans le cadre de l'audit des comptes consolidés.

La présente note d'information :

- s'appuie notamment sur les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative aux principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés (NEP 600) ;
- s'inspire des principes de la norme internationale d'audit qui traite des facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à un prestataire de services relatifs aux processus concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière de l'entité (ISA 402)³ ;
- fait référence à la norme internationale relative aux rapports d'assurance sur les contrôles au sein d'un prestataire de services (ISAE 3402⁴).

² Se reporter à la NEP 600 – *Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés*, consultable à l'adresse suivante <https://doc.cncc.fr/docs/nep-600>, et à la note d'information de la CNCC, NI.XI - *Le commissaire aux comptes et l'audit des comptes consolidés*, consultable à l'adresse suivante : <https://doc.cncc.fr/docs/ni-xile-commissaire>.

³ ISA 402 – *Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services*.

⁴ ISAE 3402 – *Rapports d'assurance sur les contrôles d'une société de services extérieurs*.

Les deux normes internationales mentionnées ci-avant, i.e. l'ISA 402⁵ et l'ISAE 3402⁶, ne sont généralement pas directement applicables dans le cadre de l'audit d'une entité utilisatrice d'un CSP intra-groupe. L'application de ces normes est en effet en grande partie sous-tendue par la formalisation, par le CSP, d'une description et d'une évaluation des contrôles mises en œuvre par le CSP. Or, une telle formalisation n'est généralement pas disponible dans le cas d'un CSP intra-groupe. Ces normes fournissent toutefois des éléments utiles au commissaire aux comptes dans le cadre de la certification des comptes d'une entité qui a recours à un CSP intra groupe.

En effet,

- l'ISA 402 traite des facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à un prestataire de services pour l'exécution de tâches spécifiques ou pour la prise en charge de services ou de fonctions relatifs aux processus concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière de l'entité. Ladite norme définit les principes relatifs :
 - à la prise de connaissance par le commissaire aux comptes de la nature des prestations fournies par le prestataire de services et de leur incidence sur le contrôle interne de l'entité utilisatrice de ces services, de manière à identifier et à évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes de l'entité utilisatrice ;
 - à la conception et à la mise en œuvre des procédures d'audit pour répondre aux risques identifiés ;
- l'ISAE 3402, « norme miroir » de l'ISA 402, traite quant à elle des rapports d'assurance établis par l'auditeur du prestataire de services sur les contrôles, au sein dudit prestataire, relatifs aux processus concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière de l'entité utilisatrice. Elle prévoit 2 types de rapports pouvant être établis, i.e. un rapport sur la description et la conception des contrôles mis en œuvre par le prestataire de services (rapport de type 1) et un rapport sur la description, la conception et l'efficacité des contrôles mis en œuvre par le prestataire de services (rapport de type 2). L'ISAE 3402 complète ainsi l'ISA 402, dans la mesure où les rapports de type 1 ou de type 2 sont des éléments que l'auditeur de l'entité utilisatrice peut prendre en compte afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes de l'entité utilisatrice et d'y répondre.

La présente note d'information ne traite notamment pas de l'audit :

- des comptes consolidés d'un groupe ayant mis en place un CSP ;
- de sociétés dont la majorité des activités opérationnelles ainsi que la direction sont situées dans un pays différent de celui dans lequel ladite société est domiciliée.

⁵ ISA 402 - *Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services.*

⁶ ISAE 3402 - *Rapports d'assurance sur les contrôles d'une société de services extérieurs.*

Dans la présente note d'information, les termes repris dans la première colonne du tableau ci-dessous recouvrent par convention les éléments présentés dans la deuxième colonne :

Termes retenus dans la note d'information, y compris les outils	Descriptif
Auditeur du centre de services partagés	Professionnel chargé de l'audit des informations comptables et financières gérées par le CSP pour les besoins de l'audit du groupe ou pour les besoins de l'audit des comptes individuels des entités utilisatrices
Centre de services partagés (« CSP »)	Entité chargée de la gestion en commun des services nécessaires à plusieurs entités ou divisions d'un même groupe ⁷ . Cette entité fournit à l'entité utilisatrice des prestations, et les contrôles y afférents, qui font partie intégrante des systèmes d'informations, y compris les processus opérationnels, concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière de l'entité utilisatrice
Commissaire aux comptes	Commissaire aux comptes d'une entité utilisatrice de droit français
CSP intra groupe	CSP faisant partie du même groupe que l'entité utilisatrice
CSP hors groupe	CSP ne faisant pas partie du même groupe que l'entité utilisatrice (prestataire externe)
Entité utilisatrice	Entité ayant recours aux services proposés par le CSP
Externalisation	Centralisation au sein d'un CSP du traitement d'opérations affectant la comptabilité ou le processus concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière d'une entité du groupe
Rapport type 1	<p>Rapport sur la description et la conception des contrôles mis en œuvre par le prestataire de services, comprenant :</p> <ul style="list-style-type: none"> – une description, établie par la direction du prestataire de services, <ul style="list-style-type: none"> • des politiques et procédures conçues, mises en œuvre et maintenues pour fournir aux entités utilisatrices les prestations qui font partie intégrante de leur système d'information concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière ; • des objectifs de contrôle et des contrôles y afférents, conçus et mis en œuvre à une date déterminée et ; – un rapport de l'auditeur du prestataire de services dont l'objectif est de communiquer une assurance raisonnable portant sur la description établie par la direction du prestataire de services et sur le caractère adéquat de la conception de ces contrôles pour atteindre les objectifs spécifiques qui leur ont été assignés
Rapport type 2	<p>Rapport sur la description, la conception et l'efficacité des contrôles mis en œuvre par le prestataire de services, comprenant :</p> <ul style="list-style-type: none"> – une description, établie par la direction du prestataire de services, <ul style="list-style-type: none"> • des politiques et procédures conçues, mises en œuvre et maintenues pour fournir aux entités utilisatrices les prestations qui font partie intégrante de leur système d'information concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière ; • des objectifs de contrôle et des contrôles y afférents, de leur conception et de leur mise en œuvre à une date déterminée ou tout au long d'une période déterminée et, dans certains cas, de leur efficacité au cours d'une période déterminée ; et – un rapport de l'auditeur du prestataire de services dont l'objectif est de communiquer une assurance raisonnable portant sur la description établie par la direction du prestataire de services, sur le caractère adéquat de la conception des contrôles pour atteindre les objectifs spécifiques qui leur ont été assignés et sur l'efficacité des contrôles. Le rapport inclut une description des tests que l'auditeur a effectués sur ces contrôles et le résultat de ces tests
Risque significatif	Risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière (tel que précisé au paragraphe 16 de la NEP 315)

⁷ Au sens de la note d'information de la CNCC, NI.XI – *Le commissaire aux comptes et l'audit des comptes consolidés*.

SOMMAIRE

AVANT-PROPOS	2
1 DESCRIPTION D’UN CENTRE DE SERVICES PARTAGES	7
1.1 DEFINITION ET GENESE DU CENTRE DE SERVICES PARTAGES	7
1.2 FONCTIONNEMENT D’UN CSP	7
1.21 Externalisation d’un cycle de transactions	7
1.22 Externalisation complète de la comptabilité.....	8
1.3 DIFFICULTES OPERATIONNELLES POUVANT RESULTER DE LA MISE EN PLACE D’UN CSP	9
1.4 IMPLICATIONS POUR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES D’UNE ENTITE UTILISATRICE D’UN CSP ET MISE EN ŒUVRE DE SA MISSION.....	10
2 ACCEPTATION ET POURSUITE DE LA MISSION	12
2.1 GENERALITES	12
2.2 PRISE DE CONNAISSANCE DE L’ORGANISATION MISE EN PLACE ENTRE L’ENTITE UTILISATRICE ET LE CSP	12
2.3 EVALUATION DE LA POSSIBILITE D’UTILISER LES TRAVAUX DE L’AUDITEUR DU CSP	14
2.4 ACCES A LA DOCUMENTATION	15
2.5 CONCLUSION SUR L’ACCEPTATION OU LA POURSUITE DE LA MISSION	15
2.6 LETTRE DE MISSION	15
3 PLANIFICATION DE L’AUDIT ET EVALUATION DU RISQUE D’ANOMALIE SIGNIFICATIVE .	16
4 REPONSE A L’EVALUATION DES RISQUES	17
4.1 TESTS DE PROCEDURE.....	17
4.2 CONTROLES DE SUBSTANCE	18
5 COMMUNICATION AVEC L’AUDITEUR DU CSP	19
6 REVUE ET DOCUMENTATION DU DOSSIER D’AUDIT	21
7 FINALISATION DE LA MISSION	22
7.1 EVENEMENTS POSTERIEURS.....	22
7.2 LETTRE D’AFFIRMATION.....	22
7.3 ETABLISSEMENT DU RAPPORT SUR LES COMPTES ANNUELS	22
7.4 ARCHIVAGE.....	23
8 AUTRES OBLIGATIONS INCOMBANT AU COMMISSAIRE AUX COMPTES DANS LE CADRE DE SA MISSION	24



Sommaire des outils disponibles sur le site de la CNCC :

NLXIX / E0 - Articulation entre la note d’information et les différents outils proposés

1 DESCRIPTION D'UN CENTRE DE SERVICES PARTAGÉS

1.1 Définition et genèse du centre de services partagés

On appelle centre de services partagés, une structure (i.e. une entité juridique séparée ou non) chargée de la gestion en commun des services nécessaires à plusieurs entités. Ce concept est né aux Etats Unis dans les années 80 avec pour objectif de centraliser les fonctions support (« back office ») peu génératrices de valeur ajoutée.

Ce phénomène s'est progressivement amplifié, facilité notamment par l'apparition de technologies qui favorisent la dématérialisation des documents. On assiste désormais à une externalisation de tâches à plus forte valeur ajoutée, telles que le reporting, l'analyse de coûts, l'élaboration de budgets....

1.2 Fonctionnement d'un CSP

L'étendue des opérations externalisées varie, selon les cas, de la simple saisie de certaines écritures sur un ou plusieurs flux comptables, à la centralisation de l'ensemble de la fonction comptable et de gestion financière des entités utilisatrices.

De plus en plus souvent, un contrat passé entre le centre de services partagés et les entités utilisatrices, précise la nature des services rendus, la rémunération de ces services, les critères de performance quantitatifs et qualitatifs à respecter....

On peut schématiquement distinguer deux modes opératoires, sachant qu'entre ces deux « extrêmes » tous les cas de figure sont possibles.

1.21 Externalisation d'un cycle de transactions

Dans ce modèle, les tâches dévolues au centre de services partagés peuvent comprendre :

- le traitement des données ;
- l'enregistrement de transactions ;
- l'exécution de transactions ;
- l'écriture comptable de transactions.

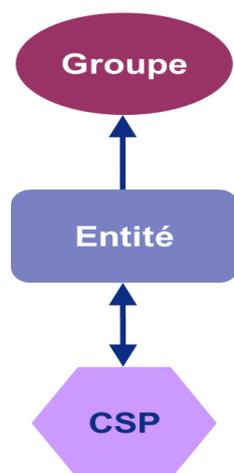
Ces tâches peuvent porter sur une ou plusieurs catégories de flux : paie, achats, ventes ... mais le reste du processus comptable et financier demeure la tâche de l'entité utilisatrice.

Selon les cas, l'entité utilisatrice peut garder tout ou partie des contrôles relatifs au cycle de transactions externalisé.

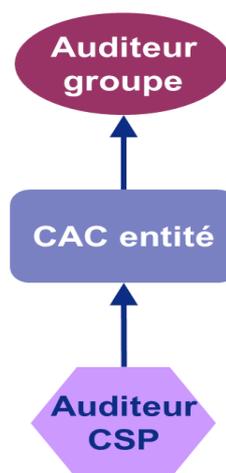
Selon les cas, le centre de services partagés peut accéder directement au système d'information de l'entité utilisatrice ou traiter les transactions dans son propre système, interfacé par la suite avec celui de l'entité utilisatrice.

Selon ce mode opératoire, les flux d'information financière à l'intérieur d'un groupe et les flux de remontée entre les auditeurs des conclusions des travaux réalisés pour les besoins de l'audit des comptes consolidés peuvent être schématisés de la façon suivante :

Flux d'information financière à l'intérieur du groupe



Flux de remontée des conclusions entre les auditeurs



Concrètement, les entités utilisatrices transmettent des données aux centres de services partagés, par exemple, des factures fournisseurs. Les centres de services partagés traitent ces données et produisent des états de restitution aux entités utilisatrices, par exemple, un journal d'achats, une balance auxiliaire fournisseurs. Les entités utilisatrices utilisent ces états de restitution pour produire leurs comptes annuels et les états de reporting, notamment à destination du groupe.

Selon ce mode opératoire, le flux de remontée des conclusions entre les auditeurs sera souvent comme suit :

Le commissaire aux comptes de l'entité utilisatrice s'appuiera sur le résultat de certains travaux effectués par l'auditeur du centre de services partagés - par exemple sur le cycle fournisseurs - pour émettre ses conclusions sur les états de reporting à l'attention de l'auditeur du groupe. Généralement, cette démarche conviendra également pour les besoins de la certification des comptes annuels de l'entité utilisatrice.

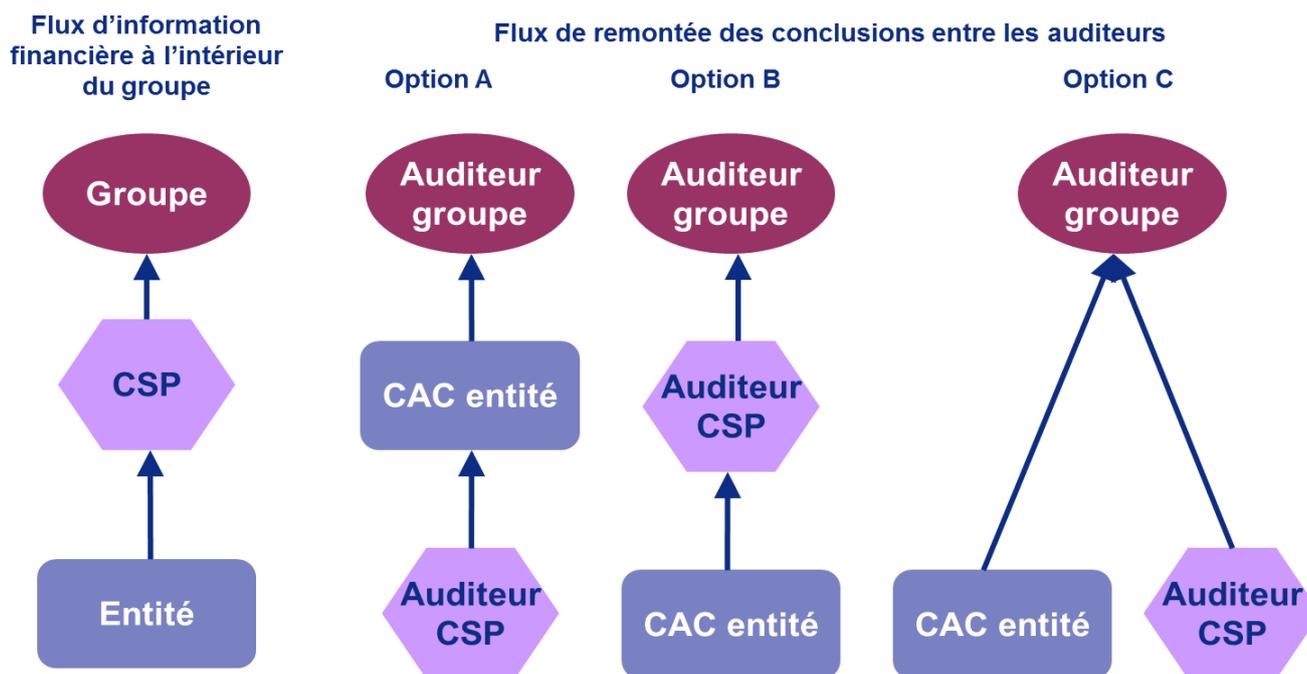
1.22 Externalisation complète de la comptabilité

Dans ce modèle, les tâches confiées au centre de services partagés englobent :

- le traitement des différents cycles de transactions comme dans le modèle précédent ;
- le reste des activités relatives à l'information financière et notamment la préparation des états de reporting pour les besoins de consolidation du groupe ;
- l'externalisation peut même porter sur la préparation des comptes annuels et autres documents statutaires et réglementaires.

Généralement, l'entité utilisatrice continue d'exercer la prise de décisions relatives à la fonction finance et les processus d'analyse financière. Toutefois, l'analyse financière tend aussi à être externalisée.

Selon ce mode opératoire, les flux d'information financière à l'intérieur d'un groupe et les flux de remontée entre les auditeurs des conclusions des travaux réalisés pour les besoins de l'audit des comptes consolidés peuvent être schématisés de la façon suivante :



Dans cette situation, les entités utilisatrices transmettent des données brutes aux centres de services partagés qui élaborent intégralement les états de reporting de ces entités et les transmettent au groupe pour les besoins de consolidation.

Un tel mode opératoire a une incidence importante sur le flux de remontée des conclusions entre les auditeurs qui, pour les besoins de la consolidation du groupe, peut revêtir plusieurs aspects selon les cas :

- dans le premier cas (option A), le schéma de communication est identique à celui évoqué lors de l'externalisation d'un cycle de transactions ;
- le second cas (option B) illustre un schéma de communication inverse : c'est l'auditeur du centre de services partagés qui s'appuie sur des travaux effectués par le commissaire aux comptes de l'entité sur certains sujets précis (fiscalité, juridique, données sociales par exemple) pour émettre une opinion sur les états de reporting à l'attention de l'auditeur du groupe ;
- dans le dernier cas (option C), l'auditeur du centre de services partagés et le commissaire aux comptes de l'entité communiquent chacun de leur côté à l'auditeur du groupe, sur leur périmètre d'intervention respectif.

On constate alors que les deux derniers schémas de remontée des conclusions envisagés, s'ils peuvent être efficaces pour les besoins de la consolidation du groupe, nécessitent d'être complétés par une remontée des conclusions de l'auditeur du CSP au commissaire aux comptes de l'entité pour les besoins de sa mission légale de certification des comptes annuels de l'entité utilisatrice.

1.3 Difficultés opérationnelles pouvant résulter de la mise en place d'un CSP

La mise en place d'un centre de services partagés, si elle présente un certain nombre d'avantages notamment en matière de réduction de coûts, entraîne dans la pratique plusieurs difficultés pour le groupe.

La principale attente lors de la mise en place d'un centre de services partagés porte sur le gain d'efficacité. Si c'est effectivement le cas pour la grande majorité des transactions, le traitement des anomalies devient généralement beaucoup plus complexe en raison notamment de l'éloignement géographique et des moindres interactions entre les personnes. Par exemple, dans le cas de l'externalisation du cycle achats, on peut citer le traitement des écarts entre les quantités de marchandises réceptionnées et celles facturées.

Une deuxième attente porte sur une meilleure séparation des tâches et donc une amélioration de l'environnement de contrôle. Cependant, il convient d'être attentif à ce que la mise en place du CSP ne conduise pas à une dilution de l'autorité hiérarchique, de la supervision et des responsabilités, associée à un manque de communication ou à une répartition imprécise des responsabilités du CSP et de l'entité utilisatrice. Dans le cas par exemple de l'externalisation du cycle clients, le suivi des encours clients ainsi que la revue de la balance âgée peuvent se retrouver fragilisés.

Une troisième attente porte sur une harmonisation des principes comptables à l'intérieur du groupe. Mais, si l'externalisation englobe l'élaboration des comptes annuels de l'entité utilisatrice, se pose alors la question du respect des réglementations locales en vigueur notamment comptables mais aussi fiscales et sociales. La gestion des réglementations locales différentes peut devenir un véritable enjeu non seulement lors de la mise en place du centre de services partagés mais aussi dans le temps, i.e. nécessité de maintenir le niveau de compétence des équipes du centre de services partagés au fur et à mesure des différentes évolutions législatives et réglementaires locales et, le cas échéant, d'adapter les systèmes d'information.

Dans le cas d'une externalisation totale de comptabilité auprès d'un centre de services partagés, la dichotomie entre les comptes annuels et les états de gestion opérationnelle peut présenter une réelle difficulté, notamment pour comprendre les tendances de l'activité et les corrélés avec les comptes annuels ou analyser de façon détaillée certaines variations, certains postes.

Enfin, l'externalisation totale de comptabilité pose parfois la question de la responsabilité effective sur les comptes annuels de l'entité utilisatrice, entre la direction de l'entité et la direction du centre de services partagés.

En dernier lieu, la localisation du centre de services partagés, souvent à l'étranger, peut induire des difficultés supplémentaires, notamment du fait de la langue utilisée et du décalage horaire.

1.4 Implications pour le commissaire aux comptes d'une entité utilisatrice d'un CSP et mise en œuvre de sa mission

Le commissaire aux comptes d'une entité utilisatrice d'un centre de services partagés se retrouve confronté à plusieurs problématiques :

- toutes les informations nécessaires à l'exercice de sa mission peuvent ne plus être disponibles au niveau de l'entité utilisatrice ;
- les personnes chargées de la préparation des comptes et des processus de contrôle interne y afférent peuvent se trouver au sein du CSP ;
- certaines procédures d'audit pourtant incontournables peuvent ne plus pouvoir être mises en œuvre localement.

Or, selon la localisation - souvent lointaine - et l'organisation du centre de services partagés, le commissaire aux comptes n'aura pas toujours la possibilité d'intervenir lui-même physiquement au sein du centre de services partagés.

Très souvent, le commissaire aux comptes va donc devoir s'appuyer sur les travaux réalisés par l'équipe d'audit locale dédiée au centre de services partagés, si une telle équipe est effectivement mise en place ; or, il peut être difficile pour le commissaire aux comptes de garder la maîtrise des travaux réalisés par cette équipe.

Vont alors se poser plusieurs questions concrètes, notamment :

- Alors que le commissaire aux comptes garde la responsabilité pleine et entière de l'opinion qu'il émet sur les comptes annuels, il sera probablement amené à s'appuyer sur des travaux réalisés par l'auditeur du centre de services partagés. Comment le commissaire aux comptes peut-il alors planifier sa mission et déterminer son approche d'audit ?
- Quelle est la nature de la relation entre le commissaire aux comptes de l'entité utilisatrice et l'auditeur du centre de services partagés ?
- Sous quelles conditions les travaux réalisés par l'auditeur du centre de services partagés peuvent-ils être utilisés par le commissaire aux comptes ?

- Comment s’articulent les travaux réalisés par l’auditeur du centre de services partagés avec ceux réalisés localement par le commissaire aux comptes de l’entité utilisatrice ?
- Le commissaire aux comptes de l’entité utilisatrice peut-il accéder aux papiers de travail préparés par l’équipe d’audit du centre de services partagés ? Quelles conséquences ces différentes questions ont-elles sur la documentation du dossier d’audit constitué par le commissaire aux comptes ?

La présente note d’information apporte des éléments de réponse à ces différentes questions.

2 ACCEPTATION ET POURSUITE DE LA MISSION

2.1 Généralités

Comme pour toute acceptation de mandat, l'acceptation par un commissaire aux comptes d'une mission d'audit des comptes d'une entité utilisatrice d'un CSP suppose de sa part d'apprécier 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.

À cet effet, il vérifie et consigne les éléments prévus à l'article L. 820-3 du code de commerce et 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.

(...) »

Ainsi, avant d'accepter ou de poursuivre la mission, le commissaire aux comptes apprécie si les circonstances de la mission sont de nature à remettre en cause sa capacité à :

- diriger et superviser les travaux d'audit ;
- accéder à l'information auprès de la direction de l'entité utilisatrice et, le cas échéant, du CSP ;
- collecter les éléments suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur les comptes de l'entité utilisatrice ;
- constituer son dossier d'audit conformément aux normes d'exercice professionnel, notamment en matière de documentation de l'audit des comptes ; et
- exercer l'ensemble des responsabilités qui lui incombent dans le cadre de sa mission de commissaire aux comptes, notamment au titre des vérifications et informations spécifiques, des interventions définies par la loi ou le règlement, du devoir d'alerte, de la révélation des faits délictueux et de ses obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

2.2 Prise de connaissance de l'organisation mise en place entre l'entité utilisatrice et le CSP

En pratique, le commissaire aux comptes prend connaissance par exemple :

- de la nature des prestations fournies par le CSP et de leur importance pour l'entité utilisatrice, y compris de leur incidence sur son contrôle interne ;
- de la nature et de l'importance des opérations traitées, des comptes ou des processus, informatisés ou manuels, concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière concernés par les prestations fournies par le CSP ;
- de la capacité de l'entité utilisatrice à mettre en œuvre des procédures de contrôle sur les prestations fournies par le CSP en fonction du degré d'interaction entre les prestations fournies par le CSP et les procédures de ladite entité ;
- de la nature de la relation entre l'entité utilisatrice et le CSP, y compris les conditions contractuelles régissant ces relations ;
- de la capacité des dirigeants et du personnel de l'entité utilisatrice et du CSP, le cas échéant en faisant appel à un expert-comptable, à respecter les obligations de l'entité utilisatrice au regard de la réglementation française, en matière de droit des sociétés et de droit commercial, mais également en

matière comptable, fiscale et sociale. Par exemple, dans le cadre d'un CSP situé à l'étranger, la capacité du CSP à respecter la réglementation française dans le traitement des opérations enregistrées⁸, ou, à défaut, les moyens mis en œuvre par l'entité utilisatrice pour respecter cette réglementation⁹ ;

- en cas d'externalisation totale au sein d'un CSP de la comptabilité et du processus concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière de l'entité utilisatrice, de la manière dont la préparation des états financiers de l'entité utilisatrice est supervisée au sein du CSP et de la manière dont la direction de l'entité est en mesure d'exercer ses responsabilités.



Outil disponible sur le site de la CNCC :

NL.XIX / E1 - Aide à la prise de connaissance du CSP – Exemple de points à considérer

⁸ Notamment les dispositions du code de commerce (articles L. 123-12, R. 123-172 et suivants), du plan comptable général (articles 921-2 et suivants) ainsi que les dispositions fiscales (articles L. 47 A et A. 47 A-1 du livre des procédures fiscales (« LPF »)).

⁹ Par exemple, la mise en place d'un système informatique permettant la tenue de la comptabilité en parallèle selon le référentiel comptable groupe et la réglementation comptable française.

2.3 Evaluation de la possibilité d'utiliser les travaux de l'auditeur du CSP

Selon la nature et l'étendue des prestations fournies par le CSP et sa localisation, le commissaire aux comptes

- s'enquiert de l'intervention d'un auditeur au sein du CSP ; et
- évalue la possibilité d'utiliser certains travaux réalisés par l'auditeur du CSP.

Lorsque le commissaire aux comptes envisage d'utiliser les éléments collectés et les conclusions émises par l'auditeur du CSP, il apprécie la compétence et l'indépendance de ce dernier. Pour ce faire, le commissaire aux comptes peut se référer aux critères définis au paragraphe 10 de la norme d'exercice professionnel relative aux principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés, la NEP 600 - *Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés*.

Il peut ainsi examiner les critères suivants :

- l'identité de l'auditeur du CSP et la nature de la mission qui lui a été confiée, sa qualification professionnelle et sa compétence ;
- sa compréhension des règles d'indépendance et de déontologie applicables à l'audit des comptes de l'entité utilisatrice française et sa capacité à les respecter ;
- sa compréhension des textes légaux et réglementaires applicables à l'entité utilisatrice ;
- la possibilité qu'il a d'être impliqué dans les travaux qui seront réalisés par l'auditeur du CSP pour les besoins de l'audit des comptes de l'entité utilisatrice ;
- l'existence d'un système de surveillance de la profession dans l'environnement réglementaire du CSP.

Dans le cas d'un CSP situé à l'étranger, si les travaux de l'auditeur du CSP portent sur des informations préparées selon :

- la réglementation comptable française, le commissaire aux comptes apprécie également la compétence de l'auditeur du CSP au regard de la réglementation comptable française ;
- une réglementation comptable différente de la réglementation comptable française¹⁰, le commissaire aux comptes apprécie également :
 - la compétence de l'auditeur du CSP au regard de ladite réglementation comptable ;
 - sa propre capacité à appréhender les éventuelles différences, entre ladite réglementation comptable et la réglementation comptable française, qui ont un impact sur la préparation des comptes annuels.

Par exemple, si les travaux de l'auditeur du CSP portent sur des informations préparées selon le référentiel IFRS, le commissaire aux comptes apprécie :

- la compétence de l'auditeur du CSP au regard du référentiel IFRS ;
- sa propre capacité à appréhender les différences entre le référentiel IFRS et les principes comptables français.

A l'issue de cet examen, s'il estime qu'il ne peut utiliser les travaux de l'auditeur du CSP, le commissaire aux comptes évalue sa capacité à les réaliser lui-même, en tenant compte notamment de la langue utilisée au sein du CSP et de la localisation du CSP.



Outil disponible sur le site de la CNCC :

NLXIX / E4 - Exemple de questionnaire de connaissance de l'auditeur du CSP

¹⁰ Il est rappelé que l'entité utilisatrice doit respecter la réglementation comptable française pour l'établissement de ses comptes annuels (cf. 2.2 ci-avant).

2.4 Accès à la documentation

Avant d'accepter ou de poursuivre la mission, le commissaire aux comptes vérifie également qu'il aura accès :

- aux documents comptables et juridiques relatifs à l'entité utilisatrice éventuellement détenus par le CSP ;
- aux papiers de travail correspondant aux travaux susceptibles d'être réalisés par l'auditeur du CSP ;

afin de collecter les documents qui permettent d'étayer l'opinion formulée dans son rapport sur les comptes de l'entité utilisatrice et d'établir que l'audit des comptes a été réalisé dans le respect des textes légaux et réglementaires et conformément aux normes d'exercice professionnel.

Le commissaire aux comptes considère l'incidence des règles de secret professionnel qui lui sont applicables, ainsi que celles s'appliquant à l'auditeur du CSP.

2.5 Conclusion sur l'acceptation ou la poursuite de la mission

Le commissaire aux comptes peut être conduit à refuser sa nomination ou son renouvellement dans le cas où il estime qu'il sera dans l'incapacité :

- de diriger et de superviser les travaux d'audit ;
- d'accéder à l'information auprès de la direction de l'entité utilisatrice et le cas échéant du CSP ;
- de collecter les éléments suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur les comptes de l'entité utilisatrice ;
- de constituer son dossier d'audit conformément aux normes d'exercice professionnel, notamment en matière de documentation de l'audit des comptes ; ou
- d'exercer l'ensemble des responsabilités qui lui incombent dans le cadre de sa mission de commissaire aux comptes, notamment au titre des vérifications et informations spécifiques, des interventions définies par la loi ou le règlement, du devoir d'alerte, de la révélation des faits délictueux et de ses obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

De plus, en cours de mandat, il apprécie les conditions de poursuite de sa mission au regard de l'article 18 du code de déontologie, en prenant en compte notamment les difficultés rencontrées dans l'accomplissement de sa mission.

2.6 Lettre de mission

Le commissaire aux comptes définit les termes et conditions de son intervention et mentionne, le cas échéant, le recours aux travaux de l'auditeur du CSP conformément aux principes de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission, NEP 210.



Outils disponibles sur le site de la CNCC :

NLXIX / E3 - Exemple de paragraphes spécifiques pouvant être insérés dans la lettre de mission du commissaire aux comptes de l'entité utilisatrice

NLXIX / E3bis Eng - Example of specific paragraphs to be included in the engagement letter

3 PLANIFICATION DE L'AUDIT ET EVALUATION DU RISQUE D'ANOMALIE SIGNIFICATIVE

Le commissaire aux comptes d'une entité utilisatrice d'un CSP :

- détermine le ou les seuil(s) de signification et le ou les seuil(s) de planification tels que définis aux paragraphes 6 et 7 de la norme d'exercice professionnel relative à l'application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit ;
- évalue le risque d'anomalies significatives dans les comptes annuels qu'il résulte d'erreurs ou de fraudes ; et
- planifie l'audit conformément aux normes d'exercice professionnel.

Pour ce faire, le commissaire aux comptes peut être amené à échanger avec l'auditeur du CSP et, le cas échéant, avec l'auditeur du groupe sur :

- leur connaissance du fonctionnement du CSP et de l'environnement de contrôle relatif aux opérations comptables de l'entité utilisatrice gérées au sein du CSP ;
- les procédures que l'auditeur du CSP envisage de mettre en œuvre au sein du CSP, qui pourront être adaptées ou complétées par le commissaire aux comptes ;
- la nature et l'étendue de la supervision des membres de l'équipe de l'auditeur du CSP et la revue de leurs travaux.

Dans le cadre de son évaluation de la conception et de la mise en œuvre des contrôles de l'entité, le commissaire aux comptes peut, en complément de l'évaluation de la conception et la mise en œuvre des contrôles au sein de l'entité utilisatrice relatifs aux prestations fournies par le CSP qui sont pertinents pour l'audit, s'appuyer sur les travaux réalisés par l'auditeur du CSP sur les procédures de contrôle interne mises en œuvre au sein du CSP.

Concernant les procédures sur le respect des textes légaux et réglementaires spécifiques à l'environnement français menées conformément à la NEP 250 - *Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires*¹¹, lorsque le commissaire aux comptes envisage de s'appuyer sur les travaux de l'auditeur du CSP, il veille à informer ce dernier des règles spécifiques applicables à l'entité qu'il contrôle, notamment en matière :

- comptable (par exemple présentation des comptes) ;
- sociale (par exemple taux de charges sociales) ; et
- fiscale (par exemple taux de TVA, amortissement fiscal, taux d'IS, autres taxes et crédits d'impôt, fichier des écritures comptables).



Outils disponibles sur le site de la CNCC :

NL.XIX / E1 - Aide à la prise de connaissance du CSP – Exemple de points à considérer

NL.XIX / E5 Eng - Example of considerations in relation to the statutory audit of the User entity for the year ending xxx (Appendix 1) (Exemple de lettre préalable à l'auditeur du CSP pour l'élaboration des instructions)

¹¹ Se reporter à :

- la NEP 250 – *Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires* consultable à l'adresse suivante : <https://doc.cncc.fr/docs/nep-250-prise-en-co> et
- l'Avis technique de la CNCC – *Le commissaire aux comptes et le respect des textes légaux et réglementaires* consultable à l'adresse suivante : <https://doc.cncc.fr/docs/avis-technique-le-commissaire-au?q=avis%20technique%20textes%201%C3%A9gaulx%20et%20r%C3%A9glementaires>.

4 REPONSE A L'EVALUATION DES RISQUES

Conformément aux normes d'exercice professionnel, le commissaire aux comptes :

- en réponse à son évaluation du risque au niveau des assertions, détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à celles réalisées pour cette évaluation ;
- détermine parmi ces procédures, celles qu'il met en œuvre et celles qu'il fait réaliser par l'auditeur du CSP ; en particulier, lorsque ces procédures répondent à un risque élevé d'anomalies significatives ou sont liées au respect des textes légaux et réglementaires spécifiques à l'environnement français, le commissaire aux comptes détermine s'il est nécessaire qu'il soit impliqué dans la mise en œuvre des procédures réalisées par l'auditeur du CSP ; et
- conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés par lui-même ou par l'auditeur du CSP ;
- le cas échéant, il met œuvre ou demande à l'auditeur du CSP de mettre en œuvre les procédures complémentaires que le commissaire aux comptes juge nécessaires.

4.1 Tests de procédure

Concernant l'évaluation de l'efficacité des contrôles, l'auditeur du CSP peut souhaiter procéder de façon centralisée, en accord avec le commissaire en comptes, en utilisant une technique de sélection d'échantillons, appliquée à un contrôle effectué sur des opérations comptables d'un ensemble d'entités utilisatrices. Or, il peut arriver, compte tenu du nombre souvent important d'entités utilisatrices servies par un même CSP, que l'échantillon retenu par l'auditeur du CSP ne comporte aucune transaction relative à une entité utilisatrice donnée. Ainsi, l'échantillon sélectionné par l'auditeur du CSP pourra ne pas contenir de transaction de l'entité utilisatrice auditée par le commissaire aux comptes.

Ce dernier pourra toutefois utiliser les travaux ainsi réalisés par l'auditeur du CSP dès lors qu'il s'est assuré que ces travaux permettent à l'auditeur du CSP de conclure sur l'ensemble de la population et notamment que :

- l'environnement de contrôle et/ou les contrôles liés à l'assertion testée au sein du CSP sont appliqués de manière homogène aux opérations de l'ensemble des entités utilisatrices et ;
- les opérations de l'entité utilisatrice contrôlée par le commissaire aux comptes sont comprises dans la base de sélection de l'échantillon retenu pour tester ces contrôles ;
- la technique de sélection d'échantillons dans le cadre de sondages donne à tous les éléments une chance d'être sélectionnés.

Le commissaire aux comptes documente ces éléments dans son dossier de travail. Pour ce faire, il peut collecter auprès de l'auditeur du CSP les informations nécessaires ou intervenir lui-même au sein du CSP.

Lorsqu'il souhaite utiliser les travaux réalisés par l'auditeur du CSP, le commissaire aux comptes de l'entité utilisatrice examine en outre l'étendue des travaux effectués par l'auditeur du CSP et évalue au regard de l'objectif d'audit, si ses travaux sont suffisants et appropriés. Notamment, le commissaire aux comptes de l'entité utilisatrice détermine si les contrôles testés sont pertinents au regard des opérations de l'entité, et si les tests de contrôles effectués et leurs résultats sont satisfaisants.

En particulier, le commissaire aux comptes de l'entité utilisatrice détermine si la nature, le calendrier et l'étendue de ces tests fournissent des éléments suffisants et appropriés sur l'efficacité des contrôles du CSP afin d'étayer son évaluation du niveau de risque lié aux contrôles généraux et informatiques ou au contrôle spécifique à l'assertion testée.

Dans les cas particuliers où l'auditeur du CSP est en mesure d'émettre un rapport de type 2 selon ISAE 3402¹², le commissaire aux comptes met en œuvre des diligences appropriées en s'inspirant de la norme ISA 402¹³ et des développements ci-dessus.

4.2 Contrôles de substance

Les contrôles de substance éventuellement mis en œuvre par l'auditeur du CSP à la demande du commissaire aux comptes de l'entité utilisatrice portent sur des éléments de l'entité considérée. Le nombre et la nature des éléments à tester dépendent du seuil de planification qui est fonction du seuil de signification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives par le commissaire aux comptes de l'entité utilisatrice.



Outils disponibles sur le site de la CNCC :

- NL.XIX / E2 -** Aide à l'évaluation de la possibilité d'utiliser les tests de procédure réalisés par l'auditeur du CSP
- NL.XIX / E5 Eng -** Example of considerations in relation to the statutory audit of the User entity for the year ending xxx (Appendix 2) (Exemple de lettre préalable à l'auditeur du CSP pour l'élaboration des instructions)
- NL.XIX / E5-1 Eng -** Example of Engagement instructions
- NL.XIX / E5-2 Eng -** Example of SSC Auditor's acknowledgement of receipt of instructions
- NL.XIX / E5-3 Eng -** Example of Assurance report on the description of controls, their design and operating effectiveness
- NL.XIX / E5-4 Eng -** Example of Assurance report on the description of controls and their design
- NL.XIX / E5-5 Eng -** Example of Conclusion statement on internal control work including the description of work on internal control
- NL.XIX / E5-6 Eng -** Example of Conclusion statement on substantive audit procedures including the description of the substantive audit procedures and their results
- NL.XIX / E5-8 Eng -** Example of Audit report – Clean Opinion
- NL.XIX / E5-9 Eng -** Example of summary of Misstatements
- NL.XIX / E5-10 Eng -** Example of SSC Auditor's Final Confirmations

¹² ISAE 3402 – *Rapports d'assurance sur les contrôles d'une société de services extérieurs.*

¹³ ISA 402 – *Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services.*

5 COMMUNICATION AVEC L'AUDITEUR DU CSP

Lorsque le commissaire aux comptes sollicite l'intervention de l'auditeur du CSP, il lui communique suffisamment à l'avance ses instructions. Cette communication définit les travaux à réaliser, l'utilisation qui en sera faite ainsi que le format et le contenu de la communication entre l'auditeur du CSP et le commissaire aux comptes.

Lorsque le CSP est situé à l'étranger, cette communication définit également le cadre de référence dans lequel se place l'intervention de l'auditeur du CSP, notamment :

- la réglementation comptable dont il conviendra que l'auditeur du CSP vérifie l'application dans le cadre de ses travaux¹⁴ ;
- les normes d'audit¹⁵ selon lesquelles les travaux de l'auditeur du CSP doivent être menés.

Par ailleurs, le commissaire aux comptes demande à l'auditeur du CSP de lui communiquer les éléments pertinents pour fonder son opinion sur les comptes de l'entité utilisatrice.

La forme et le contenu de la communication de l'auditeur du CSP à l'attention du commissaire aux comptes de l'entité utilisatrice est fonction de la nature des travaux réalisés par l'auditeur du CSP à la demande du commissaire aux comptes.

Dans le cas où le commissaire aux comptes sollicite l'auditeur du CSP pour effectuer des tests de procédure spécifiques ou des contrôles de substance spécifiques, la communication de l'auditeur du CSP vers le commissaire aux comptes de l'entité utilisatrice pourra prendre la forme d'un memorandum, reprenant chacune des procédures figurant dans le programme de travail établi par le commissaire aux comptes et les résultats et conclusions correspondants.

Dans le cas où le commissaire aux comptes sollicite l'auditeur du CSP pour effectuer un audit des comptes ou de certains états comptables de la filiale, situation caractéristique d'une externalisation totale du processus comptable et financier auprès du CSP, le commissaire aux comptes de l'entité utilisatrice pourra préférer obtenir une opinion d'audit de la part de l'auditeur du CSP. Toutefois, l'obtention d'une telle opinion de la part de l'auditeur du CSP ne modifie en rien la responsabilité du commissaire aux comptes sur les comptes annuels de l'entité utilisatrice ni l'obligation de supervision et de revue de la documentation.

Selon le contexte, le commissaire aux comptes peut combiner plusieurs des approches précitées.

En fonction de l'organisation de l'audit du groupe, l'auditeur du groupe peut devoir être impliqué dans les échanges entre le commissaire aux comptes et l'auditeur du CSP.



Outils disponibles sur le site de la CNCC :

- NLXIX / E2 -** Aide à l'évaluation de la possibilité d'utiliser les tests de procédure réalisés par l'auditeur du CSP
- NLXIX / E5 Eng -** Example of considerations in relation to the statutory audit of the User entity for the year ending xxx (Appendix 2) (Exemple de lettre préalable à l'auditeur du CSP pour l'élaboration des instructions)
- NLXIX / E5-1 Eng -** Example of Engagement instructions
- NLXIX / E5-2 Eng -** Example of SSC Auditor's acknowledgement of receipt of instructions
- NLXIX / E5-3 Eng -** Example of Assurance report on the description of controls, their design and operating effectiveness

¹⁴ Voir 2.2 et 2.3 de la présente note d'information.

¹⁵ Généralement les normes internationales d'audit (normes ISA). Il est rappelé que le commissaire aux comptes est tenu d'accomplir sa mission en respectant les normes d'exercice professionnel (article 15 du code de déontologie).

- NL.XIX / E5-4 Eng** - Example of Assurance report on the description of controls and their design
- NL.XIX / E5-5 Eng** - Example of Conclusion statement on internal control work including the description of work on internal control
- NL.XIX / E5-6 Eng** - Example of Conclusion statement on substantive audit procedures including the description of the substantive audit procedures and their results
- NL.XIX / E5-8 Eng** - Example of Audit report – Clean Opinion
- NL.XIX / E5-9 Eng** - Example of summary of Misstatements
- NL.XIX / E5-10 Eng** - Example of SSC Auditor’s Final Confirmations

Le commissaire aux comptes constitue son dossier d'audit conformément aux principes de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes. A ce titre, il communique avec l'auditeur du CSP afin que les travaux réalisés par ce dernier soient documentés conformément aux dispositions de ladite NEP.

Ainsi, le commissaire aux comptes documente dans son dossier les travaux menés et les conclusions de ces travaux lors de l'évaluation du risque d'anomalie significative dans les comptes, qu'il résulte d'erreurs ou de fraude, de la planification et de la réalisation des procédures d'audit complémentaires.

Par ailleurs, en complément des éléments communiqués par l'auditeur du CSP en réponse aux instructions¹⁶, le commissaire aux comptes évalue la nécessité de revoir d'autres éléments de la documentation des travaux de l'auditeur du CSP. Ces travaux peuvent déjà avoir fait l'objet d'une première revue par un professionnel expérimenté de l'équipe de l'auditeur du CSP, notamment si le commissaire aux comptes de l'entité utilisatrice en a convenu au préalable avec l'auditeur du CSP. Dans ce cas, le commissaire aux comptes peut adapter l'étendue de sa revue en tenant compte du niveau, de la nature et de l'étendue de la revue mise en œuvre au sein de l'équipe de l'auditeur du CSP.

Le commissaire aux comptes peut demander un document récapitulant les travaux effectués en réponse à un risque significatif, l'identification des éléments testés et les résultats des procédures mises en œuvre.

Il peut également demander à avoir accès aux papiers de travail préparés par l'auditeur du CSP qu'il juge nécessaires pour constituer son dossier d'audit conformément aux normes d'exercice professionnel, y compris lorsqu'il obtient une opinion d'audit de la part de l'auditeur du CSP. Il peut ainsi par exemple demander, le cas échéant :

- certains éléments collectés spécifiques (par exemple les réponses aux confirmations bancaires) ;
- la documentation des travaux mis en œuvre par l'auditeur du CSP qui lui sont utiles dans le cadre de l'application de la NEP 250¹⁷ sur le respect des textes légaux et réglementaires, notamment en ce qui concerne les règles spécifiques à l'environnement français.

Par ailleurs, le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les communications écrites qu'il a eues avec l'auditeur du CSP.

¹⁶ Se reporter au 5 de la présente note d'information.

¹⁷ NEP 250 - *Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires.*

7.1 Evènements postérieurs

Le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures destinées à identifier les événements qui ont pu survenir dans l'entité entre la date de clôture de l'exercice et la date de signature du rapport sur les comptes annuels, conformément aux normes d'exercice professionnel.

Dans la mise en œuvre de ces procédures, le commissaire aux comptes peut souhaiter solliciter l'intervention de l'auditeur du CSP. Si tel est le cas, le commissaire aux comptes de l'entité utilisatrice définit clairement les procédures devant être mises en œuvre pour son compte par l'auditeur du CSP, et la forme de la communication des résultats de cette procédure.



Outil disponible sur le site de la CNCC :

NLXIX / E5-11 Eng - Example of Subsequent Events Memorandum – User entity's financial information

7.2 Lettre d'affirmation

Selon le contexte, et notamment en cas d'externalisation totale du processus d'élaboration des états financiers, le commissaire aux comptes de l'entité utilisatrice d'un CSP pourra juger utile, en complément de la lettre d'affirmation signée par le représentant légal de l'entité utilisatrice, d'obtenir certaines déclarations de la part de la direction du CSP. Ces déclarations peuvent par exemple porter sur la conception et la mise en œuvre au sein du CSP de contrôles destinés à prévenir et à détecter les erreurs et les fraudes, l'exhaustivité de l'enregistrement de toutes les opérations comptables traitées au sein du CSP, ou certaines assertions relatives à ces opérations.



Outils disponibles sur le site de la CNCC :

NLXIX / E6 - Exemple de paragraphes spécifiques pouvant être insérés dans la lettre d'affirmation

NLXIX / E6bis Eng - Example of specific paragraphs to be included in the representation letter

7.3 Etablissement du rapport sur les comptes annuels

Le commissaire aux comptes assume seul la responsabilité de l'opinion émise sur les comptes annuels quand bien même des travaux sont réalisés au niveau du CSP par l'auditeur du centre de services partagés. Ainsi, l'expression de l'opinion émise par le commissaire aux comptes ne fait pas référence aux travaux de l'auditeur du CSP.

Le commissaire aux comptes établit son rapport conformément à la NEP 700 – *Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*¹⁸.

En particulier, si le commissaire aux comptes estime qu'il est dans l'incapacité :

- de collecter les éléments suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur les comptes de l'entité utilisatrice ;
- de constituer son dossier d'audit conformément aux normes d'exercice professionnel, notamment en matière de documentation de l'audit des comptes ; ou

¹⁸ NEP 700, consultable à l'adresse suivante : <https://doc.cncc.fr/docs/nep-700-rapports-du-commissaire>.

- d'exercer l'ensemble des responsabilités qui lui incombent dans le cadre de sa mission de commissaire aux comptes.

il en tire les conséquences éventuelles sur son rapport.

7.4 Archivage

Lorsque le commissaire aux comptes envisage de s'appuyer sur les travaux de l'auditeur du CSP, il vérifie que les papiers de travail relatifs à ces travaux seront conservés par l'auditeur du CSP conformément à la réglementation française en matière d'archivage.



Outil disponible sur le site de la CNCC :

NLXIX / E5-10 Eng - Example of SSC Auditor's Final Confirmations

8 AUTRES OBLIGATIONS INCOMBANT AU COMMISSAIRE AUX COMPTES DANS LE CADRE DE SA MISSION

Afin de remplir les autres obligations qui lui incombent dans le cadre de sa mission, notamment en termes :

- de vérifications et informations spécifiques (par exemple concernant les documents et rapports prévus dans le cadre de la prévention des difficultés des entreprises, le montant global des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées, les conventions et engagements réglementés, le contenu du rapport de gestion et des autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes)¹⁹ ;
- d'interventions définies par la loi ou le règlement (par exemple les opérations concernant le capital et les émissions de valeurs mobilières²⁰) ;
- d'obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme et de déclaration à Tracfin ;
- de devoir d'alerte²¹ et
- de révélation des faits délictueux ;

le commissaire aux comptes pourra être amené, selon la nature de l'information à laquelle il a directement accès auprès de l'entité, à demander des informations complémentaires à l'auditeur du CSP. Dans ce cas, le commissaire aux comptes veillera à être suffisamment précis dans ses requêtes.



Outil disponible sur le site de la CNCC :

NLXIX / E5-7 Eng - Example of other information requested in 2.4 of the Engagement instructions

¹⁹ Se reporter à la note d'information de la CNCC, NI.XVIII – *Vérifications spécifiques. Le commissaire aux comptes et les travaux relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes*, consultable à l'adresse suivante : <https://doc.cncc.fr/docs/ni-xviii-verifications-specifiqu>.

²⁰ Se reporter aux notes d'information de la CNCC, NI.V – *Les interventions du commissaire aux comptes relatives aux opérations concernant le capital social et les émissions de valeurs mobilières* – Tome 1 : *Réduction de capital*, Tome 2 – *Libération d'une augmentation du capital par compensation avec des créances*, Tome 3 – *Augmentation du capital par émission d'actions ordinaires avec suppression du droit préférentiel de souscription*, Tome 4 – *Régime d'accès au capital en faveur des salariés*, Tome 5 – *Emission d'actions de préférence*, Tome 6 – *Emission de valeurs mobilières*, consultables à l'adresse suivante : <https://doc.cncc.fr/notes-information>

²¹ Se reporter à la note d'information de la CNCC, NI.XIV - *Le commissaire aux comptes et la prévention ou le traitement des difficultés des entreprises*, consultable à l'adresse suivante : <https://doc.cncc.fr/docs/ni-xiv-le-commissai>.