

2ème édition

# Notes d'information

NI.II

## Le commissaire aux comptes et les **événements postérieurs** à la **clôture des comptes**

Janvier 2021

CNCC  
COMPAGNIE  
NATIONALE DES  
COMMISSAIRES AUX  
COMPTES

# SOMMAIRE

## SOMMAIRE

<b>AVANT-PROPOS</b>	<b>5</b>
<b>1. NOTION D'ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS</b>	<b>8</b>
<b>1.1 SOURCES ET DÉFINITIONS</b>	<b>8</b>
1.11 Sources comptables françaises	8
1.11.1 Code de commerce	8
1.11.2 Règlement ANC n° 2014-03 relatif au plan comptable général	8
1.11.3 Règlement CRC n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et des entreprises publiques	9
1.11.4 Règlement ANC n°2020-01 relatif aux comptes consolidés	9
1.11.5 Autres textes comptables français	10
1.12 Référentiel IFRS	10
1.13 Sources relatives au rapport de gestion	11
1.14 Vocabulaire	12
<b>1.2 PÉRIODES DE RÉFÉRENCE</b>	<b>13</b>
1.21 Introduction	13
1.22 Dates et périodes à considérer par les entités	13
1.22.1 Date d'arrêté des comptes	13
1.22.2 Date d'établissement du rapport de gestion	15
1.22.3 Date d'approbation des comptes	15
1.23 Dates et périodes à considérer par le commissaire aux comptes	15
1.24 Schéma récapitulatif des dates et périodes	16
<b>1.3 NATURES D'ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS ET TRAITEMENT COMPTABLE</b>	<b>17</b>
1.31 Introduction	17
1.32 Caractère significatif et importance des événements	17
1.32.1 Dans le code de commerce et le plan comptable général	17
1.32.2 Dans le référentiel IFRS	18
1.32.3 Dans les normes d'exercice professionnel	19
1.33 Événements ayant un lien direct et prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice (événements de catégorie 1)	19
1.33.1 Définition	19
1.33.2 Exemples	20
1.33.3 Traitement comptable	21
1.34 Événements se rapportant à des situations n'ayant pas pris naissance avant la clôture de l'exercice (événements de catégorie 2)	22
1.34.1 Définition	22
1.34.2 Exemples	22
1.34.3 Traitement comptable	23
<b>1.4 ÉVÉNEMENTS SUSCEPTIBLES DE METTRE EN CAUSE LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION</b>	<b>24</b>
1.41 Traitement dans les comptes établis en application des référentiels comptables français	24
1.41.1 Incertitude significative sur la continuité d'exploitation	24
A) Événement de catégorie 1	24
B) Événement de catégorie 2	25
1.41.2 Continuité d'exploitation définitivement comprise	25
A) Événement de catégorie 1	25
B) Événement de catégorie 2	26

C) Synthèse.....	26
1.42 Traitement dans les comptes établis en application du référentiel IFRS .....	26
1.42.1 Incertitude significative sur la continuité d'exploitation .....	26
1.42.2 Continuité d'exploitation définitivement comprise .....	27
<b>1.5 INFORMATION DANS LE RAPPORT DE GESTION / RAPPORT SUR LA GESTION DU GROUPE .....</b>	<b>28</b>
<b>1.6 COMMUNICATION À L'ORGANE DÉLIBÉRANT.....</b>	<b>29</b>
<b>1.7 SCHÉMA RÉCAPITULATIF RELATIF AU TRAITEMENT COMPTABLE ET À L'INFORMATION .....</b>	<b>29</b>
<b>2. DILIGENCES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES .....</b>	<b>32</b>
<b>2.1 PÉRIODES À CONSIDÉRER.....</b>	<b>32</b>
<b>2.2 NATURE DES TRAVAUX .....</b>	<b>32</b>
2.21 Avant la signature du rapport.....	33
2.22 Après la signature du rapport.....	35
<b>2.3 ÉVÉNEMENT CRÉANT UNE INCERTITUDE SIGNIFICATIVE SUR LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION OU LA METTANT DÉFINITIVEMENT EN CAUSE.....</b>	<b>35</b>
<b>3. ATTITUDE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES SELON LES DIVERSES SITUATIONS POSSIBLES .....</b>	<b>39</b>
<b>3.1 SITUATIONS POSSIBLES.....</b>	<b>39</b>
<b>3.2 IDENTIFICATION DE L'ÉVÉNEMENT POSTÉRIEUR À LA CLÔTURE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ENTRE LA DATE DE CLÔTURE ET LA DATE D'ARRÊTÉ DES COMPTES.....</b>	<b>46</b>
3.21 Démarche.....	46
3.22 Exemples d'application .....	48
<b>3.3 IDENTIFICATION DE L'ÉVÉNEMENT POSTÉRIEUR À LA CLÔTURE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ENTRE LA DATE D'ARRÊTÉ DES COMPTES ET LA DATE DE SON RAPPORT .....</b>	<b>53</b>
3.31 Événement postérieur à la clôture survenu avant la date d'arrêté des comptes .....	53
3.31.1 Démarche.....	53
3.31.2 Exemples d'application.....	55
3.32 Événement postérieur à la clôture survenu après la date d'arrêté des comptes .....	57
3.32.1 Démarche.....	57
3.32.2 Exemple d'application .....	58
<b>3.4 CONNAISSANCE DE L'ÉVÉNEMENT POSTÉRIEUR À LA CLÔTURE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ENTRE LA DATE DE SON RAPPORT ET LA DATE D'APPROBATION DES COMPTES.....</b>	<b>60</b>
3.41 Événement postérieur à la clôture survenu avant la date d'arrêté des comptes .....	60
3.41.1 Démarche.....	60
3.41.2 Exemples d'application.....	62
3.42 Événement postérieur à la clôture survenu après la date d'arrêté des comptes .....	67
3.42.1 Démarche.....	67
3.42.2 Exemples d'application.....	70
<b>3.5 MODIFICATION DES COMPTES PAR L'ORGANE APPELÉ À STATUER SUR LES COMPTES.....</b>	<b>72</b>

<b>3.6</b>	<b>PÉRIODE POSTÉRIEURE À LA DATE D'APPROBATION DES COMPTES .....</b>	<b>73</b>
<b>3.7</b>	<b>CONSÉQUENCES SUR LES DILIGENCES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES DE L'ÉMISSION D'UN NOUVEAU RAPPORT « COMPLET » SUR LES COMPTES .....</b>	<b>73</b>
<b>4.</b>	<b>DOCUMENTATION DES TRAVAUX</b>	<b>74</b>

Les incidences des événements postérieurs à la clôture de l'exercice sur le rapport du commissaire aux comptes ou sur l'information de l'organe délibérant sont fonction du traitement comptable prévu par les référentiels comptables, des obligations d'information des membres de l'organe délibérant prévues par les textes légaux et réglementaires, de la date de survenance des événements, et de la période au cours de laquelle le commissaire aux comptes les identifie ou en a connaissance.

Dans le cadre du contrôle des comptes en vue de leur certification, le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel 560 – *Événements postérieurs à la clôture de l'exercice*.

Cette norme d'exercice professionnel (NEP) a pour objet de définir, d'une part, les procédures à mettre en œuvre pour identifier les événements postérieurs à la clôture, et, d'autre part, les incidences des événements postérieurs que le commissaire aux comptes identifie, ou dont il a connaissance, sur son rapport ou sur l'information de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

Elle distingue trois périodes en termes d'incidence des événements postérieurs, s'écoulant respectivement entre :

- la date de clôture de l'exercice et celle de l'arrêté des comptes ;
- la date de l'arrêté des comptes et celle de la signature du rapport sur les comptes ;
- la date de signature du rapport et celle de l'approbation des comptes.

Les deux premières périodes comprennent des diligences actives d'identification par le commissaire aux comptes des événements postérieurs à la clôture de l'exercice. La troisième période est une phase de réaction dès lors que le commissaire aux comptes a connaissance d'événements postérieurs à la clôture.

L'article L. 123-20 du code de commerce introduit la notion d'événements postérieurs à la clôture, en précisant que pour l'établissement des comptes il doit être tenu compte des passifs qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes.

Le plan comptable général reprend cette notion au travers du principe d'autonomie des exercices posé notamment par ses articles 511-3 et 512-4, qui est un des principes comptables de base.

Le plan comptable général distingue, d'une part, les événements postérieurs à la clôture liés à des situations existant à la date de la clôture, et, d'autre part, ceux qui ne le sont pas.

Ces deux catégories d'événements postérieurs à la clôture font l'objet de traitements différents. La première catégorie s'inscrit dans le principe comptable d'autonomie des exercices et, en application des dispositions de l'article L. 123-20 du code de commerce, donne lieu, pour les événements survenus avant la date d'arrêté des comptes, à une modification des montants comptabilisés. La seconde catégorie se rattache plus à l'information des utilisateurs des comptes, et plus particulièrement à l'incidence de l'information financière communiquée sur les décisions économiques prises par eux.

L'objectif de cette note d'information est de :

- rappeler les textes légaux et réglementaires applicables : référentiels comptables applicables en France, articles du code de commerce régissant l'information de l'organe appelé à statuer sur les comptes ;
- préciser les modalités pratiques de mise en œuvre de la NEP 560 – *Événements postérieurs à la clôture de l'exercice* ;

- fournir des exemples de rapport ou communications du commissaire aux comptes à l'organe délibérant, notamment lorsque les événements postérieurs sont connus après l'établissement du rapport du commissaire aux comptes.

Différentes évolutions légales, réglementaires et doctrinales sont intervenues depuis la première publication en 2010 de la présente note d'information. Sont ainsi intégrées dans cette nouvelle version :

- la mise à jour des extraits de textes cités, notamment ceux issus du règlement n° 2014-03 relatif au Plan comptable général et du référentiel IFRS ;
- les « nouvelles » dispositions de la NEP 570 - Continuité d'exploitation, homologuée par arrêté du 26 mai 2017, notamment l'introduction de la notion d'incertitude significative, prévue à l'article R. 823-7 du code de commerce modifié par le décret n°2016-1026 ;
- les diligences du commissaire aux comptes relatives aux événements postérieurs en application des NEP 911 et 912 homologuées par arrêté du 6 juin 2019 ;
- certains compléments d'information issus de la FAQ de la CNCC relative aux conséquences de la crise sanitaire et économique liée à l'épidémie de Covid-19 ;
- la mise à jour des exemples de formulation dans le rapport sur les comptes afin d'intégrer les évolutions liées à la réforme européenne de l'audit.

Par ailleurs, il peut être également utile de se reporter aux Recommandations et observations relatives à la prise en compte des conséquences de l'événement Covid-19 dans les comptes et situations établis à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020 élaborées par l'Autorité des normes comptables ainsi qu'à la FAQ de la CNCC questions / réponses relatives aux conséquences de la crise sanitaire et économique liée à l'épidémie de Covid-19.

Cette note d'information constitue un instrument d'accompagnement du commissaire aux comptes, qui ne peut, en aucun cas, se substituer aux normes d'exercice professionnel.

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	Signification
« Le rapport »	Rapport sur les comptes annuels ou rapport sur les comptes consolidés
« Comptes »	Comptes annuels et / ou Comptes consolidés
« L'entité »	Personnes et entités concernées par les dispositions de l'article L. 820-1 du code de commerce
« Le commissaire aux comptes »	Organe de contrôle légal de l'entité, qu'il s'agisse d'une personne physique, d'une personne morale ou encore de plusieurs personnes
« L'annexe »	Élément des comptes annuels ou consolidés prévu par le code de commerce lorsque ceux-ci sont établis selon le référentiel comptable français ou « notes aux états financiers » pour des comptes consolidés établis selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne (bien que ce référentiel n'utilise pas la terminologie « annexe », mais « notes aux états financiers »)
« Date d'arrêté des comptes »	« Date d'établissement des comptes » (Article L. 123-20 du code de commerce) « Date de l'autorisation de publication des états financiers » selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne (IAS 10.18)

Termes	Signification
« Date de clôture »	« Date de fin de la période de reporting » au sens de la norme IAS 10 « Événements postérieurs à la période de reporting », telle qu'adoptée dans l'Union européenne
« Référentiel IFRS »	Référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne
« Référentiels comptables français »	Ce terme recouvre : <ul style="list-style-type: none"> <li>– le règlement ANC n° 2014-03 relatif au plan comptable général (PCG)</li> <li>– le règlement CRC n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et des entreprises publiques (abrogé par le règlement ANC n°2020-01)</li> <li>– le règlement ANC n°2020-01 relatif aux comptes consolidés, applicable aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2021</li> <li>– le règlement ANC n° 2018-06 relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif</li> </ul>
« Référentiels comptables applicables en France »	Ce terme recouvre : <ul style="list-style-type: none"> <li>– le règlement ANC n° 2014-03 relatif au plan comptable général (PCG)</li> <li>– le règlement CRC n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et des entreprises publiques (abrogé par le règlement ANC n°2020-01)</li> <li>– le règlement ANC n°2020-01 relatif aux comptes consolidés, applicable aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2021</li> <li>– le règlement ANC n° 2018-06 relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif</li> <li>– le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne</li> </ul> Cette note d'information n'aborde pas les spécificités relatives au traitement comptable des événements postérieurs issues de plans comptables particuliers ou de règlements de l'Autorité des normes comptables ou du Comité de la Réglementation Comptable autres que les règlements précités

Enfin, il est à noter que les textes légaux et réglementaires cités dans la note d'information correspondent à leur version en vigueur à la date du 30 novembre 2020 (source « Légifrance »).

Ne sont pas abordées dans la présente note d'information les questions relatives à la modification du texte des résolutions, du rapport de gestion ou du rapport sur le gouvernement d'entreprise après l'émission du rapport du commissaire aux comptes. Ces questions n'entrent pas dans le champ des événements postérieurs à la clôture et sont traitées notamment dans la FAQ de la CNCC relative aux conséquences de la crise sanitaire et économique liée à l'épidémie de covid-19 (cf. chapitre II, 1.13 et 1.14), disponible sur le site de la CNCC dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

## 1. NOTION D'ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS

---

### 1.1 SOURCES ET DÉFINITIONS

#### 1.11 Sources comptables françaises

##### 1.11.1 Code de commerce

Les principes de prise en compte des événements postérieurs à la clôture pour l'établissement des comptes sont édictés par les articles L. 123-20 et L. 123-21 du code de commerce qui précisent :

– Article L. 123-20

*« (...) Il doit être tenu compte des passifs qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de la clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes<sup>1</sup>. »*

– Article L. 123-21

*« Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels. (...) »*

##### 1.11.2 Règlement ANC n° 2014-03 relatif au plan comptable général

Le plan comptable général rappelle dans ses articles 511-3<sup>2</sup> et 512-4<sup>3</sup> le principe d'autonomie des exercices.

En outre, le plan comptable général distingue l'événement postérieur à la clôture lié à des conditions existant à la date de clôture, de celui non lié à des conditions existant à cette date.

Ainsi, dans son article 513-4 le plan comptable général dispose :

*« Le résultat tient compte des passifs qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes annuels. »*

L'article 833-2/3 du plan comptable général traitant de l'information sur les règles et méthodes comptables à donner dans l'annexe des comptes prévoit :

---

<sup>1</sup> L'expression « date d'établissement des comptes » doit être comprise comme « date d'arrêté des comptes » par l'organe compétent. Cf. ci-après 1.22 Dates et périodes à considérer par les entités.

<sup>2</sup> PCG article 511-3 : « Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachées à l'exercice, les charges supportées par l'exercice, auxquelles s'ajoutent éventuellement les charges afférentes à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable. »

<sup>3</sup> PCG article 512-4 : « Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachés à l'exercice, les produits acquis à cet exercice, auxquels s'ajoutent éventuellement les produits acquis à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable. »

« (...) Dans l'hypothèse où un événement n'ayant aucun lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice survient entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes, une information est donnée dans l'annexe. »<sup>4</sup>

Il convient de rappeler que l'information est à donner dans l'annexe dès lors qu'elle est significative (cf. articles 831-2, 832-1, 833-1 du plan comptable général).

### **1.11.3 Règlement CRC n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et des entreprises publiques**

Concernant l'établissement des comptes consolidés des sociétés commerciales et des entreprises publiques, le paragraphe 425 du règlement CRC n° 99-02 dispose :

#### **« Autres informations**

(...)

#### **Événements postérieurs à la clôture :**

– *information sur les événements postérieurs à la clôture d'importance significative n'ayant pas donné lieu à un enregistrement au bilan, ni au compte de résultat. »*

Il est à noter que ce règlement CRC n°99-02 a été abrogé par le règlement ANC n°2020-01 relatif aux comptes consolidés, applicable aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2021.

### **1.11.4 Règlement ANC n°2020-01 relatif aux comptes consolidés**

Le règlement ANC n°2020-01 du 9 octobre 2020 relatif aux comptes consolidés, applicable aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2021, concerne toute personne morale tenue d'établir des comptes consolidés ou combinés sous réserve de dispositions spécifiques prévues par d'autres règlements de l'ANC.

L'article 282-14 dudit règlement dispose :

#### **« Art. 282-14 Événements postérieurs à la clôture**

*Les informations suivantes relatives aux événements postérieurs à la clôture sont indiquées :*

• *Informations sur les événements postérieurs à la clôture d'importance significative n'ayant pas donné lieu à un enregistrement au bilan, ni au compte de résultat.*

• *Informations concernant le coût des acquisitions significatives effectuées entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêt des comptes.*

*De même, si des cessions sont effectuées entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêt des comptes, l'information communiquée portera sur les modalités de détermination du prix de cession. Pour les entités en cours de cession à la date d'arrêt des comptes, indication des conditions de l'opération de cession et communication de sa date d'achèvement prévue. »*

---

<sup>4</sup> Concernant l'information en annexe sur les autres événements postérieurs à la clôture sans lien direct et prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice, voir les développements au point 1.34.3.

### 1.11.5 Autres textes comptables français

Cette note d'information n'aborde pas les spécificités relatives au traitement comptable des événements postérieurs issues de plans comptables particuliers ou de règlements de l'Autorité des normes comptables ou du Comité de la Réglementation Comptable autres que les règlements ANC n° 2014-03, n° 2018-06, n° 2020-01 et CRC n° 99-02.

### 1.12 Référentiel IFRS

Le traitement des événements postérieurs à la clôture (comptabilisation et/ou informations à fournir en annexe) fait l'objet de la norme IAS 10 « *Événements postérieurs à la période de reporting* ».

IAS 10.3 indique :

*« Les événements postérieurs à la période de reporting sont les événements, favorables et défavorables, qui se produisent entre la fin de la période de reporting et la date de l'autorisation de publication des états financiers<sup>5</sup>. On peut distinguer deux types d'événements :*

*(a) ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la fin de la période de reporting (événements postérieurs à la période de reporting donnant lieu à des ajustements) ; et*

*(b) ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la période de reporting (événements postérieurs à la période de reporting ne donnant pas lieu à des ajustements). »*

Concernant les événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements, les dispositions d'IAS 10.8 s'appliquent :

*« Une entité doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la période de reporting donnant lieu à des ajustements. »*

Pour les événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements, ce sont les dispositions d'IAS 10.10 qui s'appliquent :

*« Une entité ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la période de reporting ne donnant pas lieu à des ajustements. »*

Pour cette dernière catégorie d'événements postérieurs à la clôture, la norme IAS 10 requiert la délivrance d'informations dans l'annexe dès lors que le fait de ne pas les indiquer influence les décisions prises par les principaux utilisateurs sur la base des comptes :

IAS 10.21 *« Si des événements postérieurs à la période de reporting ne donnant pas lieu à des ajustements sont significatifs, on peut raisonnablement s'attendre à ce que le fait de ne pas les indiquer influence les décisions que les principaux utilisateurs d'états financiers au usage général prennent en se fondant sur l'information financière que fournissent ces états financiers au sujet de l'entité qui les présente. Dès lors, l'entité fournira les informations suivantes pour chaque catégorie significative d'événements postérieurs à la période de reporting ne donnant pas lieu à des ajustements :*

*(a) la nature de l'événement ; et*

*(b) une estimation de son effet financier, ou l'indication que cette estimation ne peut être faite. »*

---

<sup>5</sup> La notion de « *date de l'autorisation de publication des états financiers* » est traitée au point 1.22 Dates et périodes à considérer par les entités.

Par ailleurs, IAS 10.14 dispose :

*« Une entité ne doit pas établir ses états financiers sur une base de continuité d'exploitation si la direction détermine, après la période de reporting, qu'elle a l'intention, ou qu'elle n'a pas d'autre solution réaliste que de liquider l'entité ou de cesser son activité. »*

Ni le plan comptable général, ni la norme IAS 10 ne visent les événements postérieurs à la clôture survenus **après** la date d'arrêté des comptes par l'organe compétent. À ce titre, IAS 10.18 dispose :

*« Pour les utilisateurs des états financiers, il est important de connaître la date de l'autorisation de publication des états financiers, parce que les états financiers ne reflètent pas les événements postérieurs à cette date. »*

### 1.13 Sources relatives au rapport de gestion

Concernant le rapport de gestion l'article L. 232-1 II du code de commerce dispose, pour les sociétés commerciales et sous réserve de la dispense dans les conditions prévues au IV<sup>6</sup> de cet article :

*« (...) Le rapport de gestion expose la situation de la société durant l'exercice écoulé, son évolution prévisible, les événements importants survenus entre la date de la clôture de l'exercice et la date à laquelle il est établi (...) ».*

Pour les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique, les dispositions de l'article R. 612-2 du code de commerce s'appliquent :

*« (...) Les comptes annuels sont soumis, en même temps qu'un rapport de gestion, à l'approbation de l'organe délibérant au plus tard dans les six mois de la clôture de l'exercice et transmis aux commissaires aux comptes quarante-cinq jours au moins avant la réunion à laquelle ils doivent être approuvés. Le délai de six mois peut être prolongé à la demande du représentant légal de la personne morale, par ordonnance du président du tribunal de grande instance, statuant sur requête. »*

Signalons, concernant les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique, que le contenu du « rapport de gestion » n'est pas défini par les textes législatifs et réglementaires.

À ce titre la commission des études juridiques<sup>7</sup> indique :

*« S'agissant du contenu du rapport de gestion relatif aux associations, rares sont les textes qui évoquent le principe même de ce rapport donc a fortiori son contenu. La Commission note que l'article 8 des statuts-types élaborés par le Conseil d'État pour les associations qui sollicitent la reconnaissance d'utilité publique se borne à stipuler « elle (l'assemblée générale) entend les rapports sur la gestion du conseil d'administration, sur la situation financière et morale ».*

*À défaut de précision dans les statuts sur son contenu, le rapport de gestion devrait, par similitude avec celui des sociétés commerciales, évoquer ce qui relève de son essence même, à savoir la situation*

---

<sup>6</sup> « IV. – Sont dispensées de l'obligation d'établir un rapport de gestion les sociétés commerciales qui sont des petites entreprises au sens de l'article L. 123-16. Cette dispense n'est pas applicable aux sociétés appartenant à l'une des catégories définies à l'article L. 123-16-2 ou dont l'activité consiste à gérer des titres de participations ou des valeurs mobilières. »

<sup>7</sup> Bulletin CNCC n° 152 décembre 2008 pages 685 et 686.

financière de l'association durant l'exercice écoulé, les perspectives d'avenir et les événements significatifs survenus depuis la clôture.

La Commission a considéré que ce contenu de base est à respecter tant par les associations ayant l'obligation légale de le produire que par celles qui l'établiraient volontairement. »

Concernant le rapport sur la gestion du groupe, l'article L. 233-26 du code de commerce dispose :

« Le rapport sur la gestion du groupe expose la situation de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation, son évolution prévisible, les événements importants survenus entre la date de clôture de l'exercice de consolidation et la date à laquelle les comptes consolidés sont établis (...) ».

Concernant le rapport de gestion / rapport sur la gestion du groupe, les articles L. 232-1 et L. 233-26 du code de commerce utilisent le terme « événements importants » qui recouvre les événements postérieurs à la clôture.

La NEP 560 - *Événements postérieurs à la clôture de l'exercice* définit les événements postérieurs comme suit :

« 01. Entre la date de clôture de l'exercice et la date d'approbation des comptes, le commissaire aux comptes peut identifier des événements qui doivent faire l'objet d'un traitement comptable ou d'une information à l'organe appelé à statuer sur les comptes. Ces événements sont qualifiés d'« événements postérieurs ». »

S'agissant des obligations du commissaire aux comptes, la période couverte par la NEP 560 est plus longue que celle figurant dans les référentiels comptables applicables en France. Cette période va de la date de clôture de l'exercice à la date de la réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

## 1.14 Vocabulaire

Le tableau ci-après retrace les différentes formulations utilisées.

Sources Catégorie d'événement	PCG	IAS 10	Code de commerce (rapport de gestion)	NEP 560
<b>Catégorie 1</b>	L'événement postérieur est défini au travers du principe d'autonomie des exercices : « <i>Le résultat tient compte des passifs qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes annuels.</i> » (Article 513-4)	Événements postérieurs à la période de reporting donnant lieu à des ajustements  (Titre introduisant IAS 10.8)	Événements importants  (L. 232-1)	Événements qui ont un lien direct avec des situations qui existaient à la date de clôture de l'exercice et doivent donner lieu à un enregistrement comptable  (§ 2)

Sources Catégorie d'événement	PCG	IAS 10	Code de commerce (rapport de gestion)	NEP 560
<b>Catégorie 2</b>	Événement n'ayant aucun lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice (Article 833-2/3)	Événements postérieurs à la période de reporting ne donnant pas lieu à des ajustements (Titre introduisant IAS 10.10)	Événements importants (L. 232-1)	Événements qui doivent faire l'objet d'une information dans l'annexe  (§ 2)
<b>Catégories 1 et 2</b>			Événements importants (L. 232-1)	Événements postérieurs importants qui doivent faire l'objet d'une information à l'organe appelé à statuer sur les comptes  (§ 3)

## 1.2 PÉRIODES DE RÉFÉRENCE

### 1.21 Introduction

Il convient de distinguer les obligations issues notamment des référentiels comptables applicables en France, auxquelles les entités sont soumises à l'occasion de l'établissement de leurs comptes, de celles contenues dans la NEP 560 relatives aux diligences du commissaire aux comptes dans le cadre de l'audit des comptes.

### 1.22 Dates et périodes à considérer par les entités

Les dates et périodes à prendre en considération par les entités sont définies par le code de commerce et par les référentiels comptables applicables en France.

Outre la date de clôture, plusieurs dates sont à envisager :

- la date d'arrêté des comptes par l'organe compétent ;
- la date d'établissement du rapport de gestion (en général identique à celle de l'arrêté des comptes) ;
- la date d'approbation des comptes.

#### 1.22.1 Date d'arrêté des comptes

L'expression « date d'établissement des comptes » figurant à l'article L. 123-20 du code de commerce doit être comprise comme étant la « date d'arrêté des comptes » par l'organe compétent.

La norme IAS 10 emploie l'expression « date de l'autorisation de publication des états financiers » et apporte les précisions suivantes :

*IAS 10.4 « Le processus d'autorisation de la publication des états financiers variera en fonction de la structure de gestion, des exigences réglementaires et des procédures suivies pour la préparation et la finalisation des états financiers. »*

IAS 10.5 « Dans certains cas, une entreprise a l'obligation de soumettre ses états financiers à l'approbation de ses actionnaires après que les états financiers ont déjà été publiés. Dans de tels cas, la date de l'autorisation de publication des états financiers est la date de leur publication et non la date de leur approbation par les actionnaires. »

IAS 10.6 « Dans certains cas, la direction d'une entité a l'obligation de soumettre ses états financiers à l'approbation d'un conseil de surveillance (composé uniquement de membres n'ayant pas de fonctions décisionnelles). Dans de tels cas, l'autorisation de publication des états financiers intervient lorsque la direction autorise leur communication au conseil de surveillance. »

IAS 10.7 « Les événements postérieurs à la période de reporting incluent tous les événements survenant jusqu'à la date de l'autorisation de publication des états financiers même si ces événements se produisent après l'annonce publique du résultat ou d'autres informations financières choisies. »

Par convention, dans la présente note d'information, l'expression « date d'arrêté des comptes » recouvre les notions de « date d'établissement des comptes » et de « date d'autorisation de publication des états financiers ».

La date d'arrêté des comptes est une date clef dans le traitement des événements postérieurs à la clôture par les entités. Cette date est aisée à déterminer dans les entités dotées d'un organe en charge de l'arrêté des comptes : c'est la date de la réunion de cet organe au cours de laquelle il a été formellement procédé à l'arrêté des comptes. Cette décision est retracée dans un procès-verbal de l'organe compétent.

Dans les entités dans lesquelles il n'est pas prévu de formalisme spécifique pour la matérialisation de la décision d'arrêté des comptes et dans la mesure où les statuts ne prévoient pas un tel formalisme, le commissaire aux comptes ne peut l'exiger. Dans ce contexte, il est nécessaire qu'une concertation soit instaurée entre l'entité et le commissaire aux comptes lui permettant d'exercer sa mission.<sup>8</sup>

Ainsi par exemple dans le cas d'une société par actions simplifiée, le commissaire aux comptes, afin d'avoir l'assurance que les comptes sur lesquels va porter sa certification sont bien ceux arrêtés par le président, peut lui demander de dater et de signer les comptes qui lui sont communiqués. Le commissaire aux comptes pourra également faire mentionner la date d'arrêté des comptes dans la lettre d'affirmation telle que prévue par la NEP 580 *Déclarations de la direction*.<sup>8</sup>

Ni le code de commerce, ni les référentiels comptables applicables en France, ne prévoient de traitement des événements postérieurs à la clôture survenus après la date d'arrêté des comptes.

Après la date d'arrêté des comptes, il appartient à l'entité en fonction du référentiel comptable applicable, de la date de survenance de l'événement postérieur, du formalisme attaché à sa forme juridique et du temps restant disponible par rapport à la date de réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes, d'apprécier si elle est en mesure de procéder à un nouvel arrêté des comptes, ou si elle envisage de faire une communication<sup>9</sup> appropriée à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

---

<sup>8</sup> Bulletin CNCC n° 134 juin 2004 pages 355 et 356.

<sup>9</sup> Les textes législatifs et réglementaires ne précisent ni l'organe en charge de la communication, ni la forme qu'elle doit prendre (notamment écrite ou orale).

### **1.22.2 Date d'établissement du rapport de gestion**

Dans les sociétés commerciales dotées d'un commissaire aux comptes et non dispensées de l'établissement d'un rapport de gestion<sup>10</sup>, les dispositions de l'article R. 232-1 du code de commerce s'appliquent :

*« Les comptes annuels, le rapport de gestion ainsi que, le cas échéant, les comptes consolidés et le rapport sur la gestion du groupe sont tenus, au siège social, à la disposition des commissaires aux comptes un mois au moins avant la convocation de l'assemblée des associés ou des actionnaires appelés à statuer sur les comptes annuels de la société.*

*Les documents mentionnés à l'alinéa précédent sont délivrés, en copie, aux commissaires aux comptes qui en font la demande. »*

La date d'établissement du rapport de gestion est généralement identique à celle de l'arrêté des comptes. Dans ce cas, les événements postérieurs importants devant être mentionnés dans le rapport de gestion, en application de l'article L. 232-1 du code de commerce, ils seront pris en considération jusqu'à la date retenue pour l'arrêté des comptes.

En cas de survenance, après la date d'établissement du rapport de gestion, d'un événement postérieur important, il appartient à l'entité en fonction notamment du formalisme attaché à sa forme juridique et du temps restant disponible par rapport à la date de réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes, d'apprécier si elle est en mesure de faire compléter le rapport de gestion par l'organe compétent, ou si elle envisage de faire une communication appropriée à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

### **1.22.3 Date d'approbation des comptes**

La date d'approbation des comptes par l'organe délibérant est la date à laquelle ils deviennent définitifs, l'assemblée ayant cependant la latitude d'apporter des modifications aux comptes qui lui sont soumis.<sup>11</sup>

## **1.23 Dates et périodes à considérer par le commissaire aux comptes**

La NEP 560 distingue deux périodes en termes de diligences relatives aux événements postérieurs :

- entre la date de clôture et celle de la signature du rapport sur les comptes (phase de diligences actives d'identification des événements postérieurs à la clôture) ;
- entre la date de signature du rapport et la date d'approbation des comptes (phase de réaction dès lors que le commissaire aux comptes a connaissance d'événements postérieurs à la clôture).

Concernant les incidences sur le rapport sur les comptes ou les actions à entreprendre, trois périodes sont déterminées par la NEP 560 :

- entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes ;
- entre la date d'arrêté des comptes et la date de signature du rapport sur les comptes ;
- entre la date de signature du rapport sur les comptes et la date d'approbation des comptes.

---

<sup>10</sup> En cas de rapport de gestion établi de façon volontaire, voir réponse CNP 2019-03 - *Travaux du commissaire aux comptes sur le « rapport » émis par une société commerciale dispensée de l'obligation d'établir un rapport de gestion au titre de l'article L.232-1 IV du code de commerce.*

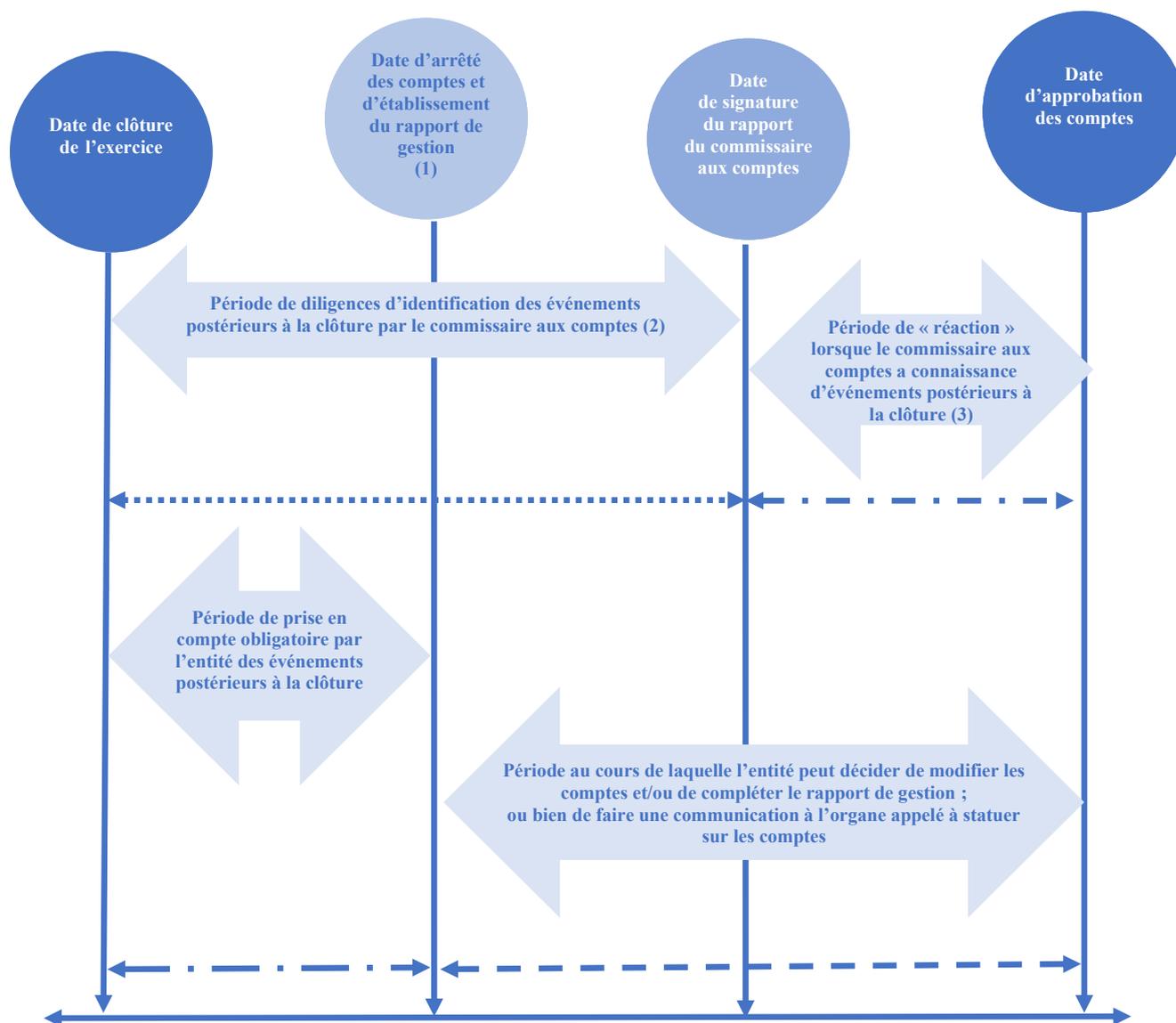
<sup>11</sup> Code de commerce articles L. 232-21 (SNC), L. 232-22 (SARL) et L. 232-23 (sociétés par actions) : cf. 3.5 Modification des comptes par l'organe appelé à statuer sur les comptes.

Les diligences du commissaire aux comptes pendant ces différentes périodes sont évoquées au chapitre 2.

## 1.24 Schéma récapitulatif des dates et périodes

Les différentes dates et périodes à prendre en considération sont récapitulées dans le schéma ci-après.

### Dates et périodes à prendre en considération par le commissaire aux comptes



- (1) La date d'établissement du rapport de gestion est généralement identique à celle de l'arrêté des comptes par l'organe compétent.
- (2) NEP 560 paragraphes 05 à 07.
- (3) NEP 560 paragraphes 15 à 18.

## 1.3 NATURES D'ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS ET TRAITEMENT COMPTABLE

### 1.31 Introduction

Deux catégories d'événements postérieurs à la clôture peuvent être distinguées :

- les événements ayant un lien direct et prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice (catégorie 1) ;
- les événements se rapportant à des situations n'ayant pas pris naissance avant la clôture de l'exercice (catégorie 2).

Le traitement comptable des événements survenus entre la date de clôture et celle de l'arrêté des comptes par l'organe compétent diffère selon qu'ils se rapportent à des situations ayant pris naissance avant ou après la clôture de l'exercice.

Mais avant d'examiner ces événements et leur traitement comptable plus en détail, il est utile de les situer au regard des notions de caractère significatif et d'importance.

### 1.32 Caractère significatif et importance des événements

#### 1.32.1 Dans le code de commerce et le plan comptable général

L'article R. 123-195 du code de commerce utilise le terme « importance significative » :

*« Outre les informations obligatoires prévues aux articles L. 123-13 à L. 123-21, L. 232-1 à L. 232-23, R. 123-179 à R. 123-189 du présent code et à l'article R. 313-14 du code monétaire et financier et les informations prévues par règlement de l'Autorité des normes comptables, l'annexe comporte toutes les informations **d'importance significative** sur la situation patrimoniale et financière et sur le résultat de l'entreprise. »*

Le plan comptable général dans son article 121-3 dispose :

*« La comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur qui sont appliquées avec sincérité afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de **l'importance relative** des événements enregistrés.*

*Dans le cas exceptionnel où l'application d'une règle comptable se révèle impropre à donner une image fidèle, il y est dérogé. La justification et les conséquences de la dérogation sont mentionnées dans l'annexe. »*

Le principe « *d'importance relative* » figurant à l'article 121-3 précité du plan comptable général n'est pas défini de manière explicite dans la réglementation française. Ce principe est proche du concept « *d'importance significative* » qui gouverne dans le plan comptable général les informations à donner dans l'annexe, mais celui-ci n'a pas donné lieu non plus à une définition précise.

Le plan comptable général dans son article 112-4 prévoit :

*« L'annexe complète et commente l'information donnée par le bilan et le compte de résultat.*

*L'annexe comporte toutes les informations d'importance significative destinées à compléter et à commenter celles données par le bilan et par le compte de résultat.*

*Une inscription dans l'annexe ne peut pas se substituer à une inscription dans le bilan et le compte de résultat. »*

Dans ses articles 832-1 et 833-1, concernant les informations à faire figurer dans l'annexe, le plan comptable général rappelle qu'il s'agit des **informations significatives** :

**Art. 832-1 :** « Les personnes morales relevant de l'article L 123-16 du code de commerce, mentionnent dans l'annexe, les informations suivantes dès lors qu'elles sont significatives. (...) »

**Art. 833-1 :** « Les autres personnes morales mentionnent dans l'annexe, les informations suivantes dès lors qu'elles sont significatives. (...) »

### **1.32.2 Dans le référentiel IFRS**

L'importance relative est définie comme suit dans le cadre conceptuel des normes IFRS :

*« Importance relative (ou caractère significatif)*

*2.11 - Une information est significative si son omission ou son inexactitude peut influencer les décisions que les principaux utilisateurs des rapports financiers à usage général (voir paragraphe 1.5) prennent en se fondant sur l'information financière que fournissent ces rapports au sujet d'une entité comptable donnée. En d'autres termes, l'importance relative constitue un aspect de la pertinence propre à une entité, qui dépend de la nature ou de l'ampleur (ou des deux) des éléments auxquels l'information a trait dans le cadre du rapport financier de cette entité. Par conséquent, le Conseil ne peut préciser un seuil quantitatif uniforme pour l'importance relative ou déterminer à l'avance ce qui pourrait s'avérer significatif dans une situation particulière. »*

Concernant le terme « significatif », la norme IAS 1.7 indique notamment :

*« Significatif : Une information présente un caractère significatif (c'est-à-dire qu'elle revêt relativement de l'importance) si on peut raisonnablement s'attendre à ce que son omission, son inexactitude ou son obscurcissement influence les décisions que les principaux utilisateurs des états financiers à usage général prennent en se fondant sur l'information financière que fournissent ces états financiers au sujet d'une entité présentant des états financiers.*

*Le caractère significatif (ou importance relative) dépend de la nature ou de l'ampleur de l'information, ou des deux. C'est dans le contexte de ses états financiers pris dans leur ensemble que l'entité apprécie si l'information est significative, prise individuellement ou conjointement avec d'autres informations.*

*On qualifie d'obscurcie l'information communiquée d'une manière qui aurait, pour les principaux utilisateurs des états financiers, un effet similaire à celui qu'aurait l'omission ou l'inexactitude de cette information. Les circonstances suivantes, par exemple, peuvent conduire à ce que des informations à caractère significatif soient obscurcies :*

- a) des informations concernant un élément, une transaction ou un autre événement à caractère significatif sont formulées en termes vagues ou peu clairs*
- b) des informations concernant un élément, une transaction ou un autre événement à caractère significatif sont disséminées dans l'ensemble des états financiers*
- c) des éléments, transactions ou autres événements dissemblables entre eux sont indûment regroupés ;*
- d) des éléments, transactions ou autres événements semblables entre eux sont indûment dissociés les uns des autres ; et*
- e) les informations significatives sont masquées par des informations non significatives, au point que les principaux utilisateurs sont dans l'incapacité de déterminer lesquelles sont significatives, la compréhensibilité des états financiers s'en trouvant ainsi diminuée.*

*Pour évaluer si l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'une information influence les décisions des principaux utilisateurs de ses états financiers à usage général, l'entité présentant ces états financiers doit considérer les caractéristiques de ces utilisateurs tout en tenant compte de sa propre situation. De nombreux investisseurs, prêteurs et autres créanciers existants ou potentiels ne peuvent exiger des entités présentant des états financiers qu'elles leur fournissent directement des informations, ce qui les*

*oblige à se fier aux états financiers à usage général pour obtenir une bonne partie des informations financières dont ils ont besoin. Ils sont donc les principaux utilisateurs à l'intention desquels sont établis les états financiers à usage général. Les états financiers sont préparés à l'intention d'utilisateurs qui ont une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques et qui examinent et analysent les informations avec diligence. Cela dit, il peut parfois arriver que même des utilisateurs bien informés et diligents aient besoin de l'aide d'un conseiller pour comprendre des informations qui portent sur des phénomènes économiques complexes. »*

L'application du concept d'importance relative aux informations à communiquer dans l'annexe des comptes établis en application du référentiel IFRS est gouvernée par les dispositions d'IAS 1.31 :

*« (...) L'entité n'est pas tenue de fournir une information spécifique imposée par une IFRS si l'information en question est non significative. (...) »*

### **1.32.3 Dans les normes d'exercice professionnel**

Le paragraphe 4 de la NEP 315 *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes* définit le caractère significatif comme suit :

*« Significatif : est significatif l'élément dont l'omission ou l'inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques ou le jugement fondés sur les comptes. »*

La notion de caractère significatif a été définie par rapport aux comptes.

La notion d'importance pour apprécier un événement postérieur à mentionner dans le rapport de gestion n'est pas définie par les normes d'exercice professionnel. Il est toutefois possible de se rapprocher du concept défini pour les comptes.

Ainsi, les événements postérieurs à la clôture sont importants s'ils sont susceptibles d'affecter le jugement des utilisateurs des comptes sur l'entité ou sur son fonctionnement et d'influencer leur prise de décision.

## **1.33 Événements ayant un lien direct et prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice (événements de catégorie 1)**

### **1.33.1 Définition**

Le Conseil national de la comptabilité donne une définition des événements qui ont un lien direct et prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice. Il s'agit des événements :

*« qui constituent un élément complémentaire d'appréciation de la valeur des éléments de l'actif ou du passif de l'entreprise tels qu'ils existaient à la date de clôture de l'exercice. »<sup>12</sup>*

La norme IAS 10 donne la définition suivante des événements ayant un lien direct et prépondérant avec une situation existant à la clôture ; il s'agit de :

*« ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la fin de la période de reporting. (événements postérieurs à la période de reporting donnant lieu à des ajustements) »<sup>13</sup>*

---

<sup>12</sup> CNC Bulletin n° 58 – 1<sup>er</sup> trimestre 1984 - page 4.

<sup>13</sup> IAS 10.3 a.

Sont donc concernés tous les événements qui viennent confirmer une situation qui avait pris naissance avant la date de clôture et qui fournissent ainsi des informations complémentaires sur l'évaluation des actifs et passifs de l'entité à la clôture de l'exercice.

Lorsque ces événements surviennent postérieurement à la date de clôture, pour déterminer s'il s'agit d'un événement qui ajuste les valeurs comptables à la date de clôture ou pas, l'entité doit exercer un jugement et examiner si elle pouvait raisonnablement s'attendre, à la date de clôture, à ce que l'événement survienne postérieurement à cette date de clôture. Si tel n'est pas le cas, l'événement ne sera alors pas considéré comme devant être pris en compte pour ajuster les valeurs comptables en date de clôture. Il est parfois difficile de mettre en évidence le caractère direct et prépondérant du lien de causalité. Il en est souvent ainsi lorsque l'événement considéré est continu et a débuté au cours de l'exercice clos<sup>14</sup>.

### **1.33.2 Exemples**

Les exemples d'événements postérieurs à la clôture ayant un lien direct et prépondérant avec une situation existant à la clôture cités ci-après ont une portée purement illustrative. En tout état de cause une analyse est à conduire pour apprécier sur la base des définitions figurant au 1.33.1 la catégorie de l'événement postérieur. Il est également utile de se reporter aux Recommandations et observations relatives à la prise en compte des conséquences de l'événement Covid-19 dans les comptes et situations établis à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020 élaborées par l'Autorité des normes comptables ainsi qu'à la FAQ de la CNCC questions / réponses relatives aux conséquences de la crise sanitaire et économique liée à l'épidémie de Covid-19.

Ces exemples d'événements postérieurs à la clôture ayant un lien direct et prépondérant avec une situation existant à la clôture sont les suivants :

- un immeuble cédé après la clôture fait apparaître, en raison d'une crise immobilière ayant pris naissance avant la clôture, une moins-value significative ;
- un produit en stock est interdit à la vente à la suite d'une décision des autorités compétentes, intervenue au cours du 1<sup>er</sup> trimestre de l'exercice N+1, mais à laquelle on pouvait raisonnablement s'attendre à la clôture (par exemple : un produit sur lequel il y a eu des incidents à la clôture et qui pouvait donc être estimé dangereux, procès/scandale sanitaire en cours à la clôture qui entraîne l'arrêt postérieurement à la clôture) ;
- la situation financière d'un client déjà dégradée à la clôture a conduit au dépôt de bilan postérieurement à la clôture rendant ainsi la créance définitivement irrécouvrable ;
- un retour de marchandises livrées avant la clôture, ne répondant pas à cette date aux attentes du client, est reçu avant l'arrêté des comptes ;
- un jugement définitif, rendu au cours du premier trimestre de l'exercice N + 1 sur un litige prud'homal en cours à la clôture de l'exercice N, permet de connaître le montant définitif des indemnités à verser à un salarié licencié ;
- une notification de redressement faisant suite à un contrôle fiscal portant sur des exercices antérieurs est reçue par l'entité avant l'arrêté des comptes ;
- la découverte après la clôture de l'exercice d'une fraude ou d'une erreur réalisée avant la clôture et susceptible d'affecter les actifs ou les passifs tels qu'ils figurent dans les comptes.

---

<sup>14</sup> Recommandation n°1.12 de l'OECD.

### 1.33.3 *Traitement comptable*

Les événements de la première catégorie, c'est-à-dire ceux qui ont un lien direct et prépondérant avec une situation existant à la date de clôture, survenus avant la date d'arrêté des comptes doivent être constatés dans les comptes en ajustant les montants comptabilisés dans les postes qui sont affectés. Cet ajustement des montants comptabilisés pourra également donner lieu, en fonction de son caractère significatif, à un complément d'information dans l'annexe.

Les comptes sont arrêtés par l'organe compétent en fonction des situations qui existaient à la clôture, mais également en fonction d'estimations et de jugements basés sur les informations dont dispose l'entité à la date d'arrêté des comptes. Toutes les informations disponibles sont prises en considération et, dans la mesure où un événement postérieur permet une meilleure appréciation d'une situation ayant pris naissance avant la clôture, les comptes ne donnent pas une image fidèle s'ils ne traduisent pas les conséquences de cette nouvelle appréciation et sont susceptibles d'influencer de façon inappropriée les décisions économiques prises par les utilisateurs sur la base de ces comptes.

Le lien entre l'événement postérieur et la situation existant à la clôture doit être direct et prépondérant.

C'est ainsi par exemple que :

- l'appréciation du caractère recouvrable d'une créance, douteuse à la clôture de l'exercice, sera modifiée par la mise en liquidation judiciaire du client après la clôture dans la mesure où cet événement confirme une situation de difficulté qui a entraîné la constitution d'une dépréciation. L'événement permet de confirmer que la créance devient totalement irrécouvrable du fait de l'insuffisance d'actifs du client et qu'un complément de dépréciation doit être constaté dans les comptes ;
- de même, un jugement condamnant l'entité après la date de clôture à verser des dommages et intérêts à un client pour défaut de qualité d'un produit vendu avant la clôture entraîne la constitution d'une provision dans les comptes. Le défaut de qualité du produit vendu constitue le lien direct et prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice. Notons que s'il existait un stock défectueux du même produit, une dépréciation du stock devrait également être envisagée ;
- la détermination, après la date de clôture, du montant des paiements à effectuer au titre de l'intéressement ou de primes, si à la fin de l'exercice l'entité avait une obligation actuelle juridique ou implicite d'effectuer ces paiements du fait d'événements antérieurs à cette date, permet de connaître le montant de la provision à constituer à la clôture.

Les ajustements comptabilisés ne visent pas à anticiper la comptabilisation de ces événements mais uniquement à prendre en compte leurs effets attendus dans certaines estimations réalisées à la clôture, notamment celles qui reposent sur la prise en compte de perspectives d'avenir. C'est par exemple le cas de l'évaluation :

- a) de la valeur recouvrable/valeur actuelle des immobilisations corporelles, incorporelles et des goodwill, sur la base de flux de trésorerie futurs actualisés ;
- b) des pertes de valeur/dépréciations pour les créances clients dont le recouvrement ultérieur pourrait être remis en cause ;
- c) des stocks dont la valeur nette de réalisation/valeur vénale serait le cas échéant revue à la baisse ou dont l'écoulement pourrait être rendu plus difficile en raison des contraintes de commercialisation ;
- d) des impôts différés actifs dont les perspectives de recouvrement sur des bénéfices futurs seraient réduites ;
- e) etc.

A contrario, cela ne doit pas conduire à comptabiliser par anticipation des pertes de valeur/dépréciations futures sur des éléments d'actifs dont la valeur est précisément connue à la date de clôture (par exemple un portefeuille d'actions cotées évalué à la juste valeur en IFRS ou évalué sur la base du cours de bourse en PCG) ou à comptabiliser des actifs ou passifs/produits ou charges qui ne seraient pas encore nés (par exemple, des aides gouvernementales dont les conditions d'octroi ne seraient pas encore satisfaites, des modifications de contrats qui ne seraient pas encore signées ou des provisions pour restructuration non encore annoncées, à la date de clôture).

## 1.34 Événements se rapportant à des situations n'ayant pas pris naissance avant la clôture de l'exercice (événements de catégorie 2)

### 1.34.1 Définition

Le plan comptable général ne donne pas de définition des événements se rapportant à des situations n'ayant pas pris naissance avant la clôture de l'exercice.

La norme IAS 10 donne la définition suivante des événements se rapportant à des situations n'ayant pas pris naissance avant la clôture de l'exercice ; il s'agit de :

*« ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la période de reporting. (événements postérieurs à la période de reporting ne donnant pas lieu à des ajustements) ».*<sup>15</sup>

Ces événements se rapportent à des situations n'ayant pas pris naissance avant la date de clôture. En dehors des événements qui relèvent de l'activité journalière de l'entité, certains peuvent prendre une importance particulière dans la mesure où ils peuvent avoir une incidence sur les décisions économiques prises par les utilisateurs sur la base des comptes, ou peuvent modifier de façon significative le patrimoine et la situation financière de l'entité, ou bien encore peuvent avoir une incidence sur son activité future.

### 1.34.2 Exemples

Les exemples d'événements postérieurs à la clôture se rapportant à des situations n'ayant pas pris naissance avant la clôture de l'exercice cités ci-après ont une portée purement illustrative. En tout état de cause une analyse est à conduire pour apprécier sur la base des définitions figurant au 1.34.1 la catégorie de l'événement postérieur. Il est également utile de se reporter à la FAQ de la CNCC questions / réponses relatives aux conséquences de la crise sanitaire et économique liée à l'épidémie de Covid-19 :

- des sinistres intervenus postérieurement à la clôture et entraînant des pertes ou disparitions d'actifs (incendie, inondations, ...)
- des mesures d'expropriation d'un des sites de production intervenues après la date de clôture et auxquelles on ne pouvait pas raisonnablement s'attendre (par exemple : décision du gouvernement postérieure à la clôture de la création d'une ligne TGV passant par ce site...)
- un regroupement d'entreprises important postérieur à la date de clôture (IFRS 3 « Regroupement d'entreprises » impose dans ce cas de fournir des informations spécifiques) ou la sortie d'une filiale importante ;
- l'annonce faite postérieurement à la date de clôture de l'exercice d'un plan pour abandonner une activité ;
- des acquisitions importantes d'actifs, la classification d'actifs comme détenus en vue de la vente selon IFRS 5 « Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées », d'autres sorties d'actifs ou expropriation par les pouvoirs publics d'actifs importants ;

---

<sup>15</sup> Voir également 1.34.3.

- l’annonce postérieurement à la clôture de l’exercice, ou le début de la mise en œuvre, d’une restructuration importante ;
- des modifications anormalement importantes du prix des actifs dues à des circonstances nées après la date de clôture ;
- des modifications des taux d’impôt ou des lois fiscales votées ou annoncées après la date de clôture, qui ont un impact important sur les actifs et passifs d’impôt exigible et d’impôt différé (cf. IAS 12 « Impôts sur le résultat ») ;
- le fait de prendre postérieurement à la clôture de l’exercice des engagements importants ou d’être soumis à des passifs éventuels, par exemple par l’émission de garanties importantes ;
- le début d’un litige important résultant uniquement d’événements survenus postérieurement à la date de clôture de l’exercice.

### 1.34.3 *Traitement comptable*

Les événements de la deuxième catégorie, c’est-à-dire ceux se rapportant à des situations n’ayant pas pris naissance avant la clôture de l’exercice, survenus avant la date d’arrêté des comptes ne doivent pas donner lieu à un ajustement des montants comptabilisés, mais font l’objet d’une information dans l’annexe selon le référentiel comptable applicable<sup>16</sup>.

Dans les comptes annuels établis en application du plan comptable général :

*« Dans l’hypothèse où un événement n’ayant aucun lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture de l’exercice survient entre la date de clôture et la date d’établissement des comptes, une information est donnée dans l’annexe. »<sup>17</sup>*

Dans les comptes établis en application du référentiel IFRS, une information en annexe est requise, pour les événements postérieurs à la clôture de catégorie 2 non-susceptibles de mettre en cause la continuité d’exploitation<sup>18</sup>, dès lors que le fait de ne pas fournir cette information pourrait avoir une incidence sur les décisions économiques prises par les utilisateurs sur la base de ces comptes.<sup>19</sup>

À titre d’exemples, l’absence d’information dans l’annexe des comptes établis en application du référentiel IFRS pourrait avoir une incidence sur les décisions économiques prises par les utilisateurs sur la base de ces comptes dans les situations suivantes :

- Entre la date de clôture de l’exercice et celle de l’arrêté des comptes, un incendie a détruit une partie des actifs d’exploitation, sans que la continuité de l’exploitation ne soit mise en cause (l’entité étant correctement assurée). Cette situation est source d’un certain nombre de difficultés pour l’entité, susceptibles d’avoir une incidence sur l’activité et les résultats futurs. Par ailleurs, le bilan fait état d’actifs significatifs alors que ces actifs n’existent plus lors de l’arrêté des comptes. Il convient que les utilisateurs des comptes annuels soient clairement avertis de cette situation.
- Une émission d’obligations convertibles a eu lieu entre la date de clôture et celle de l’arrêté des comptes. La conversion des obligations entraîne une dilution du résultat par action. Cette information doit être prise en compte dans le calcul du résultat par actions (IAS 33.64).
- Une entité industrielle a fait apport de son activité et de ses actifs à une filiale après la clôture de l’exercice et s’est ainsi transformée en holding n’ayant plus d’autre activité que la gestion des titres. L’absence d’information dans l’annexe sur cette opération est également de nature à influencer de

---

<sup>16</sup> Voir également 1.34.3.

<sup>17</sup> PCG extrait de l’article 833-2/3.

<sup>18</sup> Dans les comptes établis selon le référentiel IFRS, dans le cas d’événements mettant en cause la continuité d’exploitation, se référer à IAS 10.14.

<sup>19</sup> Cf. IAS 10.21.

façon inappropriée les décisions économiques prises par les utilisateurs sur la base de comptes n'en faisant pas état.

#### 1.4 ÉVÉNEMENTS SUSCEPTIBLES DE METTRE EN CAUSE LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Parmi les événements postérieurs de la première ou deuxième catégorie, certains peuvent avoir une incidence telle sur le patrimoine ou l'activité de l'entité qu'ils créent une incertitude significative sur la continuité d'exploitation ou conduisent à ce qu'elle soit définitivement compromise<sup>20</sup>.

Constituent, par exemple, de tels événements :

- la déclaration de cessation des paiements d'un client important ;
- la perte d'un marché ou le non-renouvellement de contrats ;
- la dégradation du résultat opérationnel et de la situation financière ;
- la mise en jeu d'une caution en faveur d'une filiale ;
- la suppression de concours financiers indispensables ;
- les risques politiques, nationalisation, ...
- le paiement d'indemnités à la suite d'un procès ;
- les conséquences d'une mesure d'expropriation ;
- les sinistres entraînant la destruction des actifs alors que l'entité n'est pas correctement assurée (absence d'assurance « pertes d'exploitation » notamment) ;
- une pandémie entraînant une baisse sensible ou l'arrêt provisoire des activités de l'entité.

De tels événements prennent une importance accrue dans la mesure où ils affectent la capacité de l'entité à poursuivre son activité. Ils font l'objet d'une attention particulière de la part de l'entité lors de l'arrêt des comptes, et également, par voie de conséquence, de la part du commissaire aux comptes à l'occasion de la réalisation de ses travaux.

##### 1.41 Traitement dans les comptes établis en application des référentiels comptables français

En l'absence de règle spécifique relative aux événements postérieurs conduisant à une incertitude significative sur la continuité d'exploitation ou à considérer que la continuité d'exploitation est définitivement compromise, c'est le traitement défini par le PCG en cas de survenance d'un événement postérieurement à la clôture de l'exercice qui s'applique (cf. 1.33.3 et 1.34.3).

##### **1.41.1 Incertitude significative sur la continuité d'exploitation**

###### *A) Événement de catégorie 1*

En cas de survenance entre la date de clôture et la date d'arrêt des comptes d'un événement postérieur de catégorie 1, les incidences de cet événement sont comptabilisées dans les comptes de cet exercice.

En outre une information est communiquée en annexe.

---

<sup>20</sup> Cf. 1.34.3.

Lorsque cet événement fait peser une incertitude significative sur la continuité d'exploitation, une information décrivant cette incertitude significative est communiquée en annexe<sup>21</sup>.

#### B) Événement de catégorie 2

Dans le cas d'un événement postérieur à la clôture de catégorie 2 les montants comptabilisés dans les comptes de cet exercice ne sont pas modifiés. Une information est communiquée en annexe au titre de cet événement.

Lorsque cet événement fait peser une incertitude significative sur la continuité d'exploitation, une information décrivant cette incertitude significative est communiquée en annexe<sup>22</sup>.

### 1.41.2 Continuité d'exploitation définitivement compromise

#### A) Événement de catégorie 1

En cas de survenance entre la date de clôture et la date d'arrêt des comptes d'un événement postérieur de catégorie 1, conduisant à considérer pour l'établissement des comptes de l'exercice N que la continuité d'exploitation est définitivement compromise, les incidences de cet événement postérieur sont traduites dans les comptes.

À ce titre, l'Autorité des normes comptables indique :

*« Une entité qui n'est plus en situation de continuité d'exploitation doit réaliser ses actifs et s'acquitter de ses obligations existantes mais aussi futures liées à sa liquidation ou à la cessation de son activité. L'abandon du principe de continuité d'exploitation entraîne celui d'autres conventions comptables ou une application partielle de celles-ci. En effet, si le principe de prudence est maintenu, la permanence des méthodes n'est plus applicable car l'abandon du principe de continuité d'exploitation remet en cause l'évaluation des postes d'actifs et de passifs. Les comptes doivent être établis sur la base des valeurs liquidatives. Diverses méthodes d'évaluation, par exemple la valeur vénale et la valeur de réalisation nette, peuvent être appropriées. L'annexe mentionne les raisons de l'abandon du principe de continuité d'exploitation et de certains principes comptables généraux et précise les modalités d'évaluation et de présentation retenues. »<sup>23</sup>*

---

<sup>21</sup> NI I – Le commissaire aux comptes et les rapports sur les comptes annuels et consolidés (décembre 2018) § 5.22  
*« Le caractère pertinent de l'information donnée dans l'annexe sur la nature et les implications de cette incertitude significative, prévue par le paragraphe 4 de la NEP 570, est apprécié par le commissaire aux comptes au regard de :*

- *la description des principaux faits ou situations à l'origine de cette incertitude significative ;*
- *la description des plans d'action engagés par la direction de l'entité pour y faire face ;*
- *la mention qu'en conséquence l'entité pourrait ne pas être en mesure de réaliser ses actifs et de régler ses dettes dans le cadre normal de son activité. »*

<sup>22</sup> NI I – Le commissaire aux comptes et les rapports sur les comptes annuels et consolidés (décembre 2018) § 5.22  
*« Le caractère pertinent de l'information donnée dans l'annexe sur la nature et les implications de cette incertitude significative, prévue par le paragraphe 4 de la NEP 570, est apprécié par le commissaire aux comptes au regard de :*

- *la description des principaux faits ou situations à l'origine de cette incertitude significative ;*
- *la description des plans d'action engagés par la direction de l'entité pour y faire face ;*
- *la mention qu'en conséquence l'entité pourrait ne pas être en mesure de réaliser ses actifs et de régler ses dettes dans le cadre normal de son activité. »*

<sup>23</sup> Recommandations et observations de l'ANC relatives à la prise en compte des conséquences de l'événement Covid-19 dans les comptes et situations établis à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020, p.34.

La CNCC estime qu'il revient à l'organe compétent de l'entité d'effectuer les choix de méthodes comptables, de modalités d'évaluation et de présentation.

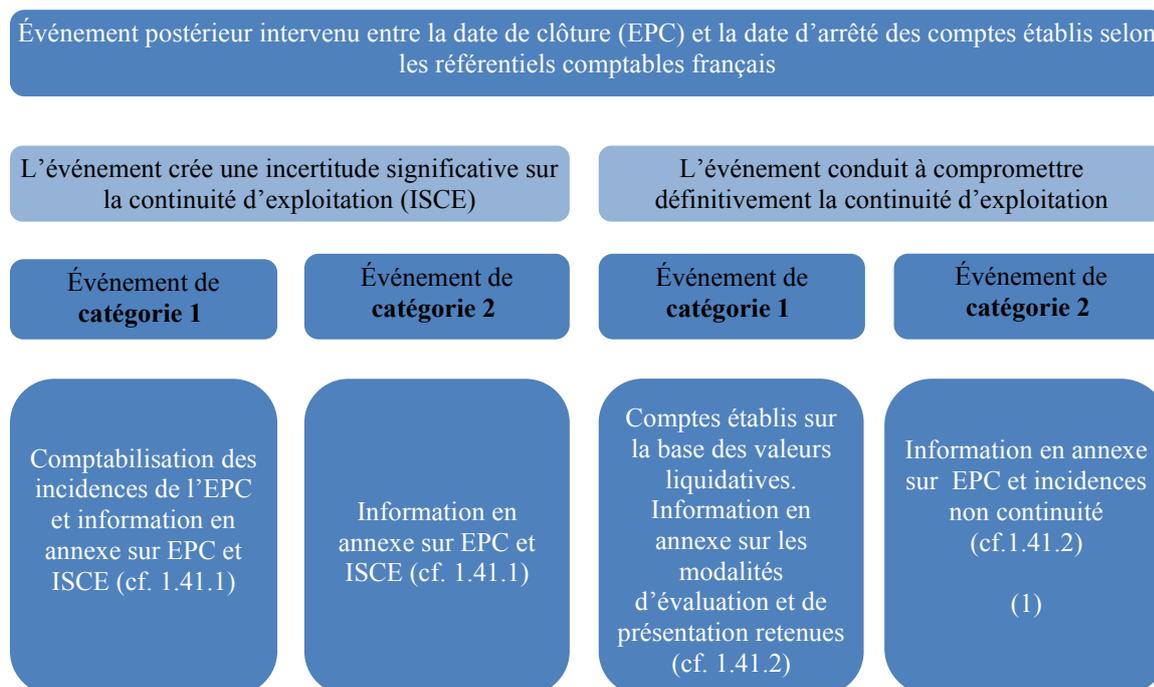
L'annexe des comptes annuels et le rapport de gestion devront préciser les méthodes comptables et les modalités d'évaluation qui auront été retenues par l'organe compétent pour traduire dans les comptes l'abandon du principe de continuité d'exploitation.

### B) Événement de catégorie 2

Dans le cas d'un événement postérieur à la clôture de catégorie 2, conduisant à considérer que la continuité d'exploitation est définitivement compromise, les montants comptabilisés dans les comptes de l'exercice N ne sont pas modifiés. Toutefois, une information est communiquée en annexe et pourrait, à notre avis, présenter la nature de l'événement ainsi que, par exemple, des comptes simplifiés établis en valeurs liquidatives qui s'appliqueraient en N+1.

### C) Synthèse

Le schéma ci-après récapitule les modalités de prise en compte des événements postérieurs à la clôture conduisant à une incertitude significative sur la continuité d'exploitation ou à considérer que la continuité d'exploitation est définitivement compromise.



(1) Nb : Le traitement en IFRS est différent, cf. 1.42.2.

## 1.42 Traitement dans les comptes établis en application du référentiel IFRS

### 1.42.1 Incertitude significative sur la continuité d'exploitation

En cas de survenance durant la période entre la date de clôture de l'exercice et la date de l'autorisation de publication des comptes par l'organe compétent, d'un événement postérieur de catégorie 1 les incidences de cet événement postérieur sont comptabilisées dans les comptes de cet exercice.

Dans le cas d'un événement postérieur à la clôture de catégorie 2, les montants comptabilisés dans les comptes de cet exercice ne sont pas modifiés.

Qu'il s'agisse d'un événement de catégorie 1 ou de catégorie 2, lorsque l'événement fait peser une incertitude significative sur la continuité d'exploitation, l'entité doit indiquer cette incertitude dans l'annexe<sup>24</sup>. Elle doit également décrire les jugements importants exercés qui l'ont conduit à conclure que l'hypothèse de préparation des comptes à la clôture de l'exercice selon le principe de continuité d'exploitation est appropriée malgré les incertitudes existantes.

Enfin, il est rappelé que, s'il est conclu à l'issue de l'exercice de jugements importants, qu'il n'existe pas d'incertitudes significatives sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, alors ces jugements doivent également être indiqués dans l'annexe.

#### **1.42.2 Continuité d'exploitation définitivement compromise**

Dans les comptes établis en application du référentiel IFRS, si la direction de l'entité détermine, après la date de clôture, qu'elle a l'intention, ou qu'elle n'a pas d'autre solution réaliste que de liquider l'entité ou de cesser son activité, les dispositions d'IAS 10.14 précitées<sup>25</sup> s'appliquent : l'entité ne doit pas établir ses comptes sur une base de continuité d'exploitation.

Ainsi, lorsqu'il apparaît, durant la période postérieure à la clôture de l'exercice et jusqu'à la date de l'autorisation de publication des comptes par l'organe compétent qu'il s'agisse d'événements de la catégorie 1 ou de la catégorie 2, que la continuité d'exploitation est définitivement compromise (c'est-à-dire que la direction a l'intention, ou n'a pas d'autre solution réaliste, que de liquider l'entité ou cesser son activité), les comptes préparés à la clôture de l'exercice doivent être établis selon une convention comptable plus appropriée, même si la raison du problème de continuité d'exploitation est due à des événements postérieurs à la clôture qui ne sont pas de nature à ajuster les montants comptabilisés à la clôture de l'exercice.

Les entités doivent tenir compte de tous les événements postérieurs à la clôture qui sont susceptibles de mettre en cause le principe de continuité d'exploitation. Pour évaluer si l'hypothèse de continuité de l'exploitation est appropriée à la clôture de l'exercice, une entité prend en compte toutes les informations dont elle dispose concernant l'avenir, qui s'étale au minimum, sans toutefois s'y limiter, sur douze mois à compter de la date de clôture. Le degré de prise en compte dépend des faits dans chacun des cas.

Lorsqu'il est conclu que la continuité d'exploitation est définitivement compromise pour la préparation des comptes à la clôture de l'exercice, des informations doivent être fournies dans l'annexe relatives à la nouvelle convention comptable retenue (par exemple en valeurs liquidatives) et la raison pour laquelle l'entité n'est plus considérée en situation de continuité d'exploitation.

---

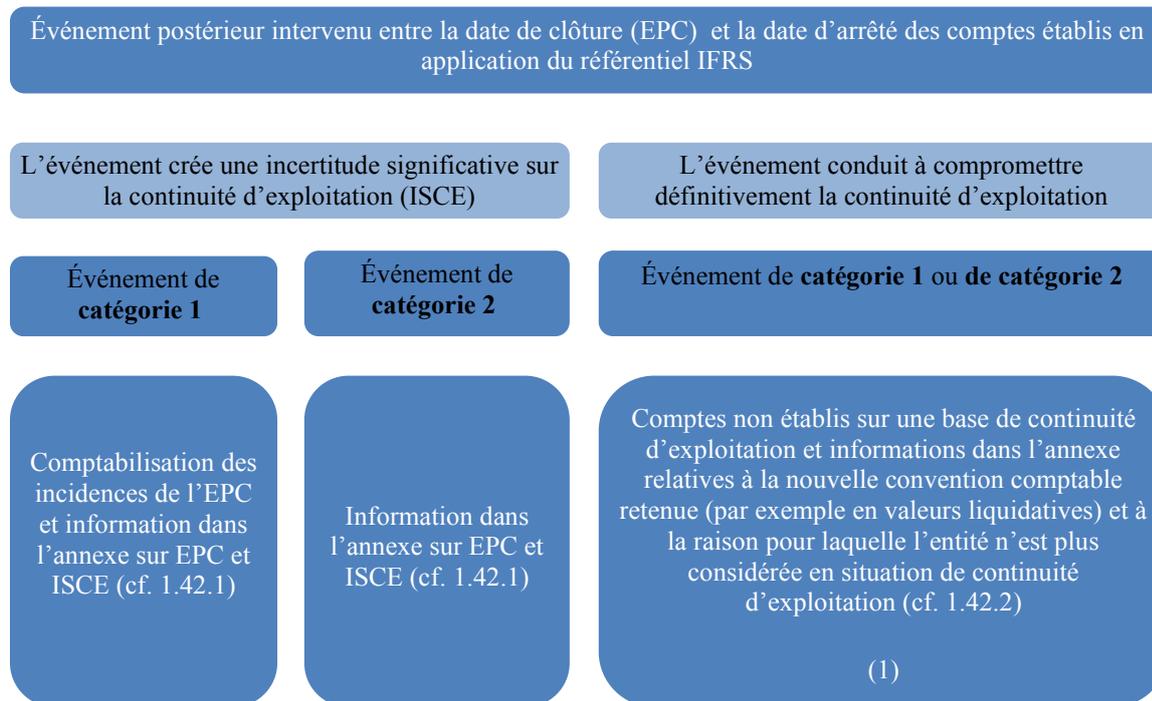
<sup>24</sup> Voir également la Note d'information n° I de la CNCC – « Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés » de la CNCC (décembre 2018) paragraphe 5.22 :

« [...] Le caractère pertinent de l'information donnée dans l'annexe sur la nature et les implications de cette incertitude significative, prévue par le paragraphe 4 de la NEP 570, est apprécié par le commissaire aux comptes au regard de :

- la description des principaux faits ou situations à l'origine de cette incertitude significative ;
- la description des plans d'action engagés par la direction de l'entité pour y faire face ;
- la mention qu'en conséquence l'entité pourrait ne pas être en mesure de réaliser ses actifs et de régler ses dettes dans le cadre normal de son activité [...] ».

<sup>25</sup> Cf. 1.12.

Le schéma ci-après récapitule les modalités de prise en compte des événements postérieurs à la clôture conduisant à une incertitude significative sur la continuité d'exploitation ou à considérer que la continuité d'exploitation est définitivement compromise.



(1) Nb : Le traitement selon les référentiels comptables français est différent pour les événements de catégorie 2, cf. 1.41.2.

## 1.5 INFORMATION DANS LE RAPPORT DE GESTION / RAPPORT SUR LA GESTION DU GROUPE

L'article L. 232-1 du code de commerce prévoit que le rapport de gestion des sociétés commerciales non dispensées de son établissement comporte la mention des **événements importants** survenus entre la date de clôture de l'exercice et la date à laquelle ce rapport est établi.

L'article L. 233-26 du code de commerce prévoit que le rapport sur la gestion du groupe comporte la mention des **événements importants** survenus entre la date de clôture de l'exercice de consolidation et la date à laquelle les comptes consolidés sont établis.

Le code de commerce n'opère pas de distinction entre les catégories d'événements postérieurs devant figurer dans le rapport de gestion / rapport sur la gestion du groupe. Il convient de considérer que les événements postérieurs devant y être mentionnés sont tous les événements postérieurs importants, sans prendre en considération le fait qu'ils aient ou non un lien direct et prépondérant avec une situation existant à la clôture.

Les comptes et le rapport de gestion / rapport sur la gestion du groupe constituent des documents autonomes, devant chacun être établis conformément à leurs règles respectives, ce qui n'exclut pas des redondances apparentes.

En effet, l'obligation d'établir des comptes annuels qui comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe formant un tout indissociable résulte de l'article L. 123-12 du code de commerce et celle d'établir des comptes consolidés est prévue à l'article L. 233-16 du code de commerce. Dans ces comptes, le traitement des événements postérieurs à la clôture est effectué conformément aux règlements

ANC n° 2014-03 relatif au plan comptable général, ANC n° 2020-01 relatif aux comptes consolidés<sup>26</sup> et CRC n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et des entreprises publiques<sup>27</sup>. L'obligation d'établir un rapport de gestion et le cas échéant un rapport sur la gestion du groupe résulte des articles L. 232-1 I et L. 233-16 du code de commerce. L'existence de deux sources distinctes d'obligation instaure ainsi l'autonomie juridique du rapport de gestion / rapport sur la gestion du groupe d'une part et des comptes annuels / consolidés d'autre part.

Il convient de considérer la hiérarchie des sources de droit. La mise en œuvre des dispositions contenues dans les règlements ANC n° 2014-03, ANC n° 2020-01 et CRC n° 99-02, homologués par arrêtés, ne peut donc pas conduire à omettre l'exposé dans le rapport de gestion / rapport sur la gestion du groupe des événements postérieurs importants, prévu par des textes de niveau supérieur (articles L. 232-1 II et L. 233-26 du code de commerce).

Par ailleurs, concernant la publicité des comptes, sont déposés au greffe du tribunal pour être annexés au registre du commerce et des sociétés :

- les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes consolidés et le rapport sur la gestion du groupe (articles L. 232-21 du code de commerce, applicable aux SNC dont tous les associés indéfiniment responsables sont des SARL ou des sociétés par actions, et L. 232-22 du code de commerce applicable aux SARL) ;
- les comptes annuels, le rapport de gestion<sup>28</sup> et, le cas échéant, les comptes consolidés et le rapport sur la gestion du groupe (article L. 232-23 du code de commerce applicable aux sociétés par actions).

Toute personne peut demander au greffe du tribunal de commerce la copie du seul rapport de gestion, sans demander copie des comptes annuels. Pour les entités qui n'ont pas l'obligation de déposer leur rapport de gestion au greffe en application des dispositions des articles précités, ce rapport doit néanmoins être tenu à la disposition de toute personne qui en fait la demande.

## 1.6 COMMUNICATION À L'ORGANE DÉLIBÉRANT

Après la date d'arrêté des comptes, l'entité apprécie, en cas de survenance d'un événement postérieur à la clôture significatif, si elle souhaite modifier les comptes et/ou le rapport de gestion / rapport sur la gestion du groupe et dispose des délais nécessaires, ou si elle envisage de faire une communication appropriée à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

Comme précisé au 1.22.1, les textes législatifs et réglementaires ne précisent ni l'organe en charge de la communication, ni la forme qu'elle doit prendre (notamment écrite ou orale).

## 1.7 SCHÉMA RÉCAPITULATIF RELATIF AU TRAITEMENT COMPTABLE ET À L'INFORMATION

Le schéma ci-après récapitule le traitement comptable à effectuer et l'information à communiquer selon les catégories d'événements postérieurs à la clôture survenus avant ou après la date d'arrêté des comptes.

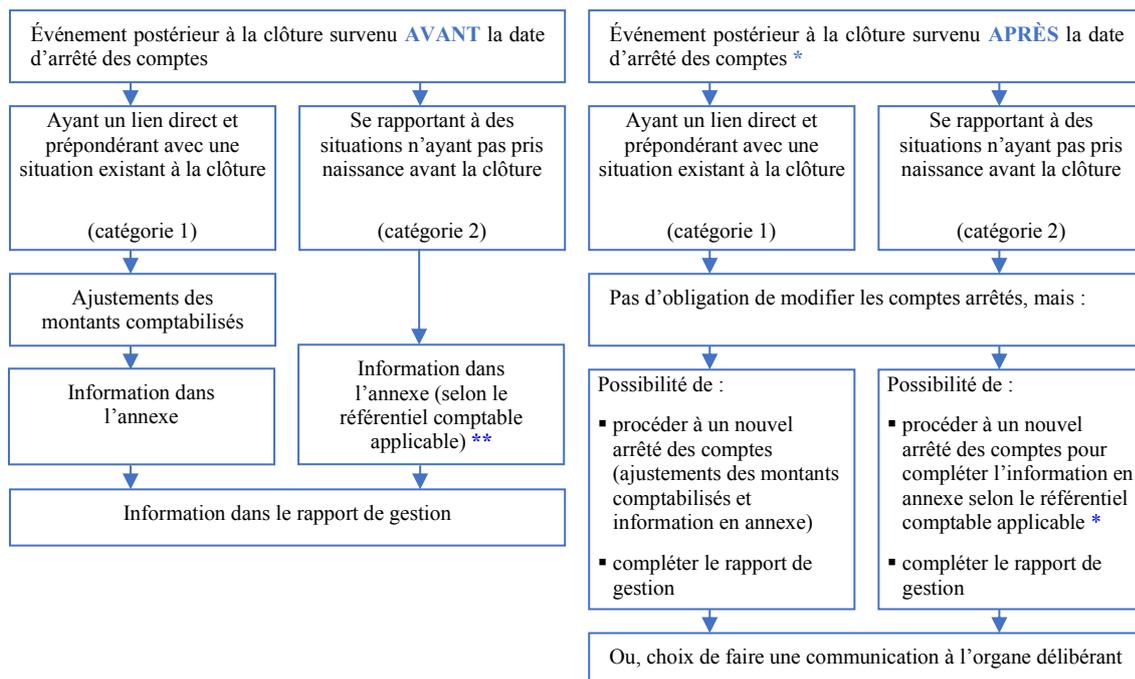
---

<sup>26</sup> Règlement applicable aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2021.

<sup>27</sup> Règlement abrogé par le règlement ANC n°2020-01 relatif aux comptes consolidés, applicable aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2021.

<sup>28</sup> Toutefois, l'article L.232-23 alinéa 4 dispose : « Il est fait exception à l'obligation de déposer le rapport de gestion pour les sociétés mentionnées au premier alinéa [sociétés par actions] autres que celles dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou sur un système multilatéral de négociation soumis aux dispositions du II de l'article L. 433-3 du code monétaire et financier dans les conditions prévues par le règlement général de l'Autorité des marchés financiers. Le rapport de gestion doit toutefois être tenu à la disposition de toute personne qui en fait la demande, selon des conditions définies par décret en Conseil d'Etat. »

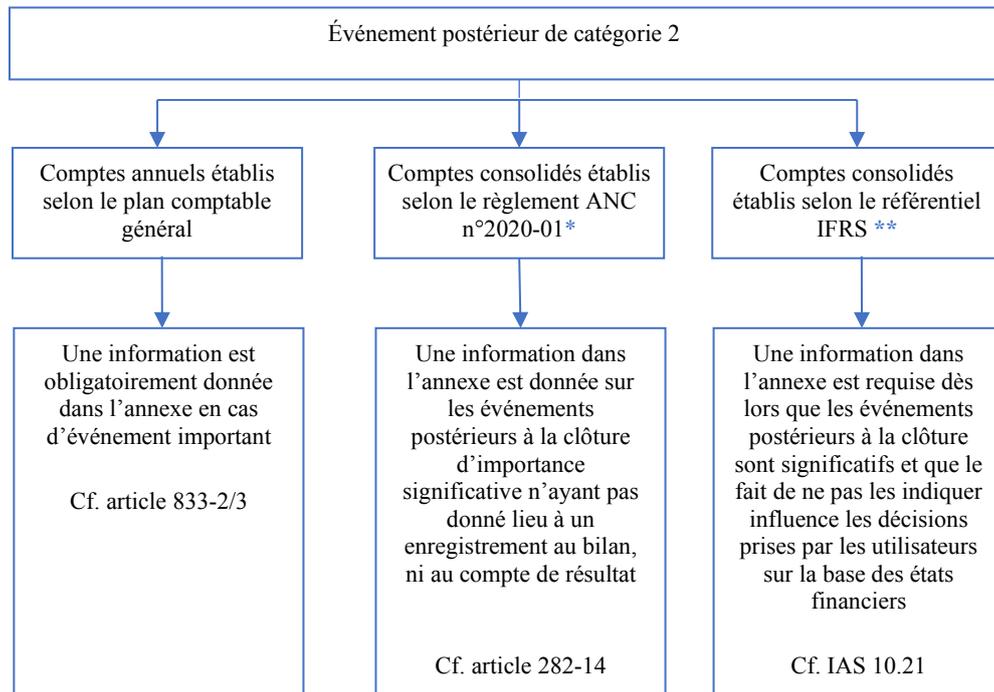
## Schéma traitement comptable et information



\* Sauf événement postérieur à la clôture mettant en cause la continuité d'exploitation pour les comptes établis selon le référentiel IFRS (cf. tableau 1.42.2).

\*\* Le traitement comptable selon le référentiel comptable applicable mentionné dans le tableau ci-dessus peut être schématisé comme suit :

## Traitement comptable selon le référentiel comptable applicable aux événements postérieurs de catégorie 2 survenus avant la date d'arrêté des comptes



\* Règlement ANC n° 2020-01 relatif aux comptes consolidés, applicable aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2021. Ce règlement abroge le règlement CRC n°99-02 applicable aux comptes afférents aux exercices ouverts antérieurement.

\*\* Sauf événement postérieur à la clôture mettant en cause la continuité d'exploitation pour les comptes établis selon le référentiel IFRS (cf. tableau 1.42.2).

## 2. DILIGENCES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

---

Les diligences du commissaire aux comptes relatives aux événements postérieurs à la clôture résultent des dispositions de la norme d'exercice professionnel 560 - *Événements postérieurs à la clôture de l'exercice* et, s'agissant des événements postérieurs susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, de la norme d'exercice professionnel 570 - *Continuité d'exploitation*.

Les objectifs de la NEP 560 sont décrits au paragraphe 4 :

« 04. La présente norme a pour objet de définir :

- les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en œuvre pour identifier les événements postérieurs ;
- les incidences des événements postérieurs identifiés par le commissaire aux comptes sur son rapport ou sur l'information des organes compétents.

*Ces incidences sont différentes selon la date à laquelle le commissaire aux comptes identifie les événements postérieurs et selon la date de survenance de ces événements. »*

### 2.1 PÉRIODES À CONSIDÉRER

Les périodes à considérer varient selon qu'il s'agit de traiter des diligences à accomplir aux fins d'identifier des événements postérieurs à la clôture ou de déterminer les incidences d'un événement postérieur identifié ou connu par le commissaire aux comptes.

S'agissant des **diligences** d'identification des événements postérieurs à la clôture, deux périodes<sup>29</sup> sont à considérer :

- entre la date de clôture et la date de l'arrêté des comptes ;
- entre la date de l'arrêté des comptes et la date de signature du rapport.

À compter de la signature du rapport sur les comptes, les diligences d'identification des événements postérieurs à la clôture cessent. Ce n'est que lorsque le commissaire aux comptes a connaissance de tels événements qu'il met en œuvre les dispositions des paragraphes 15 à 18 de la NEP 560.

Concernant les **incidences** des événements postérieurs à la clôture que le commissaire aux comptes identifie ou dont il a connaissance, trois périodes sont distinguées par la NEP 560 :

- entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes ;
- entre la date d'arrêté des comptes et la date de signature du rapport ;
- entre la date de signature du rapport et la date d'approbation des comptes.

Les incidences sur le rapport à émettre ou émis et sur les actions à entreprendre sont fonction de ces trois périodes, mais également de la date de survenance de l'événement.

### 2.2 NATURE DES TRAVAUX

La nature des travaux à effectuer concernant les événements postérieurs à la clôture, importants ou significatifs, varie selon que l'on se situe avant ou après la signature du rapport sur les comptes.

---

<sup>29</sup> Cf. schéma récapitulatif des dates et périodes au 1.24.

## 2.21 Avant la signature du rapport

Avant la signature du rapport, les diligences à effectuer relatives à l'identification des événements postérieurs à la clôture figurent aux paragraphes 05 à 07 de la NEP 560 :

« 05. Le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés lui permettant d'identifier les événements postérieurs.

06. Pour ce faire, le commissaire aux comptes peut notamment :

- prendre connaissance des procédures mises en place par la direction pour identifier ces événements ;
- consulter les procès-verbaux ou les comptes rendus des réunions tenues par l'organe délibérant et par les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce après la date de clôture de l'exercice ;
- prendre connaissance, le cas échéant, des dernières situations intermédiaires et des derniers documents prévisionnels établis par l'entité ;
- s'enquérir auprès des personnes compétentes de l'entité de l'évolution des procès, contentieux et litiges depuis ses derniers contrôles ;
- s'enquérir auprès de la direction de sa connaissance de la survenance d'événements postérieurs.

07. Ces procédures sont mises en œuvre jusqu'à une date aussi rapprochée que possible de la date de signature de son rapport par le commissaire aux comptes. »

Lors de l'entretien avec la direction de l'entité portant sur sa connaissance de la survenance d'événements postérieurs, les sujets suivants peuvent par exemple être abordés<sup>30</sup> :

- faits de nature à infirmer les évaluations faites à la clôture de l'exercice ;
- faits permettant de corroborer les évaluations faites à la clôture de l'exercice ;
- événements survenus ou susceptibles de se produire remettant en cause la validité des estimations faites lors de l'arrêté des comptes ;
- remise en cause de l'hypothèse de continuité d'exploitation ;
- faits de nature à remettre en cause les ratios financiers contractuels ;
- cessions d'actifs réalisées ou envisagées ;
- actifs faisant l'objet d'expropriation ou détruits, par exemple par un incendie ou une inondation ;
- évolutions défavorables résultant de la comparaison des situations intermédiaires de l'exercice en cours avec les comptes de l'exercice ou le budget de l'exercice suivant ;
- nouveaux engagements, emprunts ou garanties contractés ou donnés ;
- émissions de valeurs mobilières envisagées ;
- projets de fusion ou d'apports partiels d'actifs ;
- évolution des risques et des éventualités précédemment identifiés ;
- écritures d'ajustements significatifs ou inhabituels, enregistrees ou envisagées.

En outre, les éléments collectés tout au long de l'audit des comptes, bien que non directement orientés vers l'identification des événements postérieurs, peuvent mettre en évidence des éléments de cette nature. Par exemple :

---

<sup>30</sup> Les diligences spécifiques du commissaire aux comptes d'une société consolidante, vis-à-vis des commissaires aux comptes ou des auditeurs de composants, relatives à l'identification des événements postérieurs à la clôture, ne sont pas abordées dans la présente note d'information. Elles font l'objet de développements dans la note d'information de la CNCC NI n° XI « Le commissaire aux comptes et l'audit des comptes consolidés ».

- l'examen des factures d'achat, de vente, des bons de réception ou d'expédition de la période postérieure à la clôture pour vérifier que les opérations ne relèvent pas de l'exercice (contrôle de la séparation des exercices) ;
- l'examen des encaissements postérieurs à la clôture pour vérifier le caractère recouvrable des créances ;
- la recherche des factures de vente postérieures à la clôture pour s'assurer que les stocks ne sont pas évalués à un montant supérieur à leur valeur de réalisation.

Conformément au paragraphe 07 de la NEP 560 :

« Ces procédures sont mises en œuvre jusqu'à une date aussi rapprochée que possible de la date de signature de son rapport par le commissaire aux comptes. »

Dans les entités dans lesquelles la NEP 911<sup>31</sup> ou la NEP 912<sup>32</sup> s'applique, il est prévu aux paragraphes 28 de ces NEP :

« De plus, le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures d'audit suivantes (...) : identification et prise en compte des événements postérieurs à la clôture. »

Dans certains cas, la majorité des procédures a pu être effectuée sur la base d'un projet de comptes, avant leur arrêté par l'organe compétent, celui-ci souhaitant obtenir les observations du commissaire aux comptes issues des contrôles mis en œuvre, afin de les prendre en compte lors de l'arrêté définitif. Il peut y avoir un décalage plus ou moins important entre la date de réalisation des travaux de contrôle des comptes et la date du rapport du commissaire aux comptes. Cette date ne peut en effet être antérieure à celle de la réunion de l'organe compétent ayant notamment pour objet de procéder à l'arrêté des comptes. La majorité des procédures a parfois pu être effectuée sur la base d'un projet de comptes. Dans ce cas, il pourra y avoir un décalage important dans le temps entre la réalisation des travaux de contrôle des comptes et l'accomplissement des diligences visées par les paragraphes 05 à 07 de la NEP 560.

À l'inverse, lorsque les travaux de contrôle des comptes se déroulent après l'arrêté des comptes par l'organe compétent, le calendrier d'audit est généralement concentré sur une courte période de temps. De ce fait, il n'y aura vraisemblablement pas de décalage important entre les travaux de contrôle des comptes et ceux relatifs à l'identification des événements postérieurs à la clôture.

En outre, conformément aux dispositions de la NEP 580 *Déclarations de la direction* une lettre d'affirmation est demandée au représentant légal de l'entité. Celui-ci est invité à déclarer :

« 07. (...) qu'à ce jour il n'a connaissance d'aucun événement survenu depuis la date de clôture de l'exercice qui nécessiterait un traitement comptable ou une mention dans l'annexe et/ou dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes. »<sup>33</sup>

Les éléments complémentaires susceptibles de faire l'objet d'une demande de confirmation de la part du représentant légal de l'entité peuvent notamment porter sur<sup>34</sup> :

- le caractère approprié de l'utilisation du principe comptable de continuité d'exploitation ;
- la mise à disposition des procès-verbaux des organes sociaux ;

<sup>31</sup> NEP 911 - *Mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices prévue à l'article L. 823-12-1 du code de commerce.*

<sup>32</sup> NEP 912 - *Mission du commissaire aux comptes nommé pour six exercices dans des petites entreprises.*

<sup>33</sup> Extrait du paragraphe 7 de la NEP 580 *Déclarations de la direction.*

<sup>34</sup> Des exemples de rédaction des affirmations de la direction sont disponibles sur le site de la CNCC, dans la partie documentaire intitulée SIDONI.

- les hypothèses justifiant l’enregistrement à l’actif de frais de développement ;
- les hypothèses justifiant l’enregistrement à l’actif des comptes consolidés d’impôt différé ;
- les données sous-tendant l’évaluation des actifs et des passifs ;
- le respect des obligations contractuelles ;
- l’absence de projet de restructuration.

Dans les entités dans lesquelles la NEP 911 ou la NEP 912 s’applique, le commissaire aux comptes peut, sur la base de son jugement professionnel, demander au dirigeant de lui confirmer par écrit certaines de ses déclarations orales, conformément aux dispositions des paragraphes 31 de ces NEP.<sup>35</sup>

Enfin, conformément au paragraphe 10 de la NEP 580 *Déclarations de la direction* :

« La lettre d’affirmation est émise à une date la plus rapprochée possible de la date de signature du rapport du commissaire aux comptes et ne peut être postérieure à cette dernière. »<sup>36</sup>

## 2.22 Après la signature du rapport

Après la signature du rapport sur les comptes, le commissaire aux comptes n’a plus d’obligation de mettre en œuvre des procédures visant à identifier des événements postérieurs à la clôture. Toutefois, s’il a connaissance de tels événements, les dispositions des paragraphes 15 à 18 de la NEP 560 s’appliquent.

## 2.3 ÉVÉNEMENT CRÉANT UNE INCERTITUDE SIGNIFICATIVE SUR LA CONTINUITÉ D’EXPLOITATION OU LA METTANT DÉFINITIVEMENT EN CAUSE

Certains événements postérieurs peuvent avoir de telles incidences sur le patrimoine, la situation financière ou l’activité de l’entité qu’ils créent une incertitude significative sur la continuité d’exploitation ou la mettent définitivement en cause (cf. 1.34.3).

À ce titre, la NEP 570 - *Continuité d’exploitation* indique :

« 12. Lorsque, au vu des éléments collectés, le commissaire aux comptes estime que l’utilisation du principe de continuité d’exploitation pour l’établissement des comptes est appropriée mais qu’il existe une incertitude significative sur la continuité d’exploitation, il s’assure qu’une information pertinente<sup>37</sup> est donnée dans l’annexe.

<sup>35</sup> NEP 911 et NEP 912, § 31 : « Si, au titre d’un ou plusieurs éléments à contrôler, 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, sur la base de son jugement professionnel, demander au dirigeant de lui confirmer par écrit certaines de ses déclarations orales.

Lorsque le dirigeant refuse, le commissaire aux comptes s’enquiert des raisons de ce refus et, en fonction des réponses formulées, en tire les conséquences éventuelles sur l’expression de son opinion sur les comptes. »

<sup>36</sup> NEP 580 *Déclarations de la direction* paragraphe 10.

<sup>37</sup> NI I – Le commissaire aux comptes et les rapports sur les comptes annuels et consolidés (décembre 2018) § 5.22 « Le caractère pertinent de l’information donnée dans l’annexe sur la nature et les implications de cette incertitude significative, prévue par le paragraphe 4 de la NEP 570, est apprécié par le commissaire aux comptes au regard de :

- la description des principaux faits ou situations à l’origine de cette incertitude significative ;
- la description des plans d’action engagés par la direction de l’entité pour y faire face ;
- la mention qu’en conséquence l’entité pourrait ne pas être en mesure de réaliser ses actifs et de régler ses dettes dans le cadre normal de son activité. »

13. Si tel est le cas, et en application des dispositions de l'article R. 823-7 du code de commerce, le commissaire aux comptes précise dans son rapport l'incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation.

Pour cela, il inclut dans son rapport une partie distincte, intitulée « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation », placée avant la justification de ses appréciations, dans laquelle :

- il attire l'attention de l'utilisateur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe au titre de cette incertitude significative ; et
- il précise que, sans remettre en cause son opinion, ces événements ou circonstances indiquent l'existence d'une incertitude significative susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation.

14. Si l'annexe ne fournit pas d'information au titre de cette incertitude significative ou si le commissaire aux comptes estime que l'information donnée n'est pas pertinente :

- il formule une certification avec réserve ou un refus de certifier conformément à la norme d'exercice professionnel relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés ; et
- il indique dans la partie de son rapport relative au fondement de l'opinion qu'il existe une incertitude significative susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation et que les comptes ne donnent pas d'information pertinente sur cette incertitude significative.

15. Lorsque les comptes sont établis dans une perspective de continuité d'exploitation, mais que le commissaire aux comptes estime que l'application par la direction du principe de continuité d'exploitation est inappropriée, il refuse de certifier les comptes. »

Le tableau ci-après récapitule les incidences d'un événement postérieur à la clôture sur les comptes et, notamment sur la rédaction de l'annexe pour ce qui concerne le principe de continuité d'exploitation, ainsi que les incidences sur le rapport sur les comptes, en fonction des analyses des incidences de l'événement postérieur prévalant à la date d'arrêté des comptes et également en fonction de la catégorie de l'événement postérieur.

Dans ce tableau il est préjugé que :

- les incidences de l'événement postérieur font l'objet d'un traitement approprié dans les comptes (cf. 1.33.3, 1.34.3 et 1.4) ;
- le commissaire aux comptes a pu accomplir les diligences qu'il a estimé nécessaires et collecter les éléments suffisants et appropriés.

Si tel n'était pas le cas, il appartiendrait au commissaire d'en tirer les conséquences sur l'opinion émise (réserve, refus de certifier, impossibilité de certifier).

Analyse des incidences de l'EPC prévalant à la date d'arrêté des comptes		Catégorie de l'EPC	Incidence sur les comptes et notamment sur la rédaction de l'annexe pour ce qui concerne le principe de continuité d'exploitation	Incidence sur le rapport
1	Absence d'incertitude sur la continuité d'exploitation	1	Constatation des incidences de l'EPC dans les comptes en ajustant les montants comptabilisés dans les postes qui sont affectés (cf. 1.33.3) Pas d'incidence sur la rédaction de l'annexe au titre de la continuité d'exploitation mais information au titre des événements postérieurs à la clôture	Pas de mention obligatoire, mais possibilité, selon le jugement professionnel, d'une observation
		2	Pas d'incidence sur la rédaction de l'annexe au titre de la continuité d'exploitation mais information au titre des événements postérieurs à la clôture (cf. FAQ Ch. I - 1.3)	

Analyse des incidences de l'EPC prévalant à la date d'arrêté des comptes		Catégorie de l'EPC	Incidence sur les comptes et notamment sur la rédaction de l'annexe pour ce qui concerne le principe de continuité d'exploitation	Incidence sur le rapport
2	Circonstances susceptibles de faire peser un doute sur la continuité d'exploitation, <b>mais sans constituer une incertitude significative sur la continuité d'exploitation</b>	1	Constatation des incidences de l'EPC dans les comptes en ajustant les montants comptabilisés dans les postes qui sont affectés (cf. 1.33.3) Description de la situation et des jugements de la direction	Pas de mention obligatoire, mais possibilité, selon le jugement professionnel, d'une justification des appréciations (cf. NI I § 7.8) ou d'une observation
		2	Description de la situation et des jugements de la direction Cf. troisième paragraphe de la FAQ (Ch. I - 1.4) et troisième paragraphe de la FAQ (ch. II - 1.4)	
3	Incertitude significative sur la continuité d'exploitation	1	Constatation des incidences de l'EPC dans les comptes en ajustant les montants comptabilisés dans les postes qui sont affectés (cf. 1.41.1 et 1.42.1) Description de la situation et des jugements de la direction et paragraphe décrivant l'incertitude significative sur la continuité d'exploitation	Paragraphe spécifique relatif à l'incertitude significative sur la continuité d'exploitation  (NEP 570 § 13)  Cf. NI I § 5.2
		2	Description de la situation et des jugements de la direction et paragraphe décrivant l'incertitude significative sur la continuité d'exploitation (cf. 1.41.1 et 1.42.1)	
4	Incertitude significative sur la continuité d'exploitation aboutissant à des incertitudes multiples	1	Constatation des incidences de l'EPC dans les comptes en ajustant les montants comptabilisés dans les postes qui sont affectés (cf. 1.41.1 et 1.42.1) Description de la situation et des jugements de la direction et paragraphe décrivant l'incertitude significative sur la continuité d'exploitation	Impossibilité de certifier pour incertitudes multiples  Cf. NI I § 3.52, 4.23, 4.33 et 5.22
		2	Description de la situation et des jugements de la direction et paragraphe décrivant l'incertitude significative sur la continuité d'exploitation (cf. 1.41.1 et 1.42.1)	
5a	Continuité d'exploitation définitivement compromise	1	Traduction des incidences de l'EPC dans les comptes (passage en valeurs liquidatives) (cf. 1.41.2)	Observation sur le changement de méthode Cf. NI I § 5.3 Selon le jugement professionnel justification des appréciations
	Comptes établis selon le PCG	2	Information en annexe (cf. 1.41.2)	Selon le jugement professionnel justification des appréciations ou observation Cf. NI I § 5.3
5b	Continuité d'exploitation définitivement compromise  Comptes établis selon le référentiel IFRS	1 et 2	Traitement comptable (passage en valeurs liquidatives) cf. 1.42.2)	Observation sur le changement de méthode Cf. NI I § 5.3 Selon le jugement professionnel justification des appréciations

Par ailleurs, lorsqu'à la date d'arrêté des comptes, il n'existait pas d'incertitude significative liée à la continuité d'exploitation mais que les évolutions ultérieures induites par l'événement postérieur jusqu'à la date du rapport sur les comptes font peser, à cette date, une incertitude significative sur la continuité d'exploitation, se référer à la FAQ de la CNCC relative aux conséquences de la crise sanitaire et économique liée à l'épidémie de Covid-19 Ch. II 1.7.

Indépendamment de leur traitement comptable si ces événements postérieurs à la clôture sont considérés par le commissaire aux comptes comme susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, ils font l'objet des diligences prévues aux paragraphes 6 à 10 de la NEP 570, notamment au travers d'un entretien avec les dirigeants permettant généralement :

- de s'informer le plus complètement possible sur les faits relevés afin de déterminer s'ils confirment ou infirment l'existence d'une incertitude significative sur la continuité d'exploitation ;
- d'apprécier si les plans d'actions dont la direction lui fait part à l'occasion de cet entretien sont susceptibles, ou non, de constituer une réponse appropriée aux faits relevés et de mettre fin à cette incertitude sur la continuité d'exploitation ;
- en fonction de cette appréciation, de décider s'il convient de déclencher la phase 1 de la procédure d'alerte ou de la reprendre en mettant en œuvre la phase suivant celle à laquelle il l'avait antérieurement interrompue ;
- et, lorsqu'il décide de mettre en œuvre ou de reprendre la procédure d'alerte, d'informer les dirigeants de l'entité des diverses étapes de cette procédure prévues par la loi.

### 3. ATTITUDE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES SELON LES DIVERSES SITUATIONS POSSIBLES

#### 3.1 SITUATIONS POSSIBLES

Cette partie a vocation à détailler les modalités pratiques d'application des paragraphes 08 à 18 de la NEP 560.

Les incidences pour le commissaire aux comptes des événements postérieurs à la clôture, importants ou significatifs sont fonction d'une part, de la date de survenance de l'événement, et, d'autre part, de la période à laquelle il les identifie ou en a connaissance.

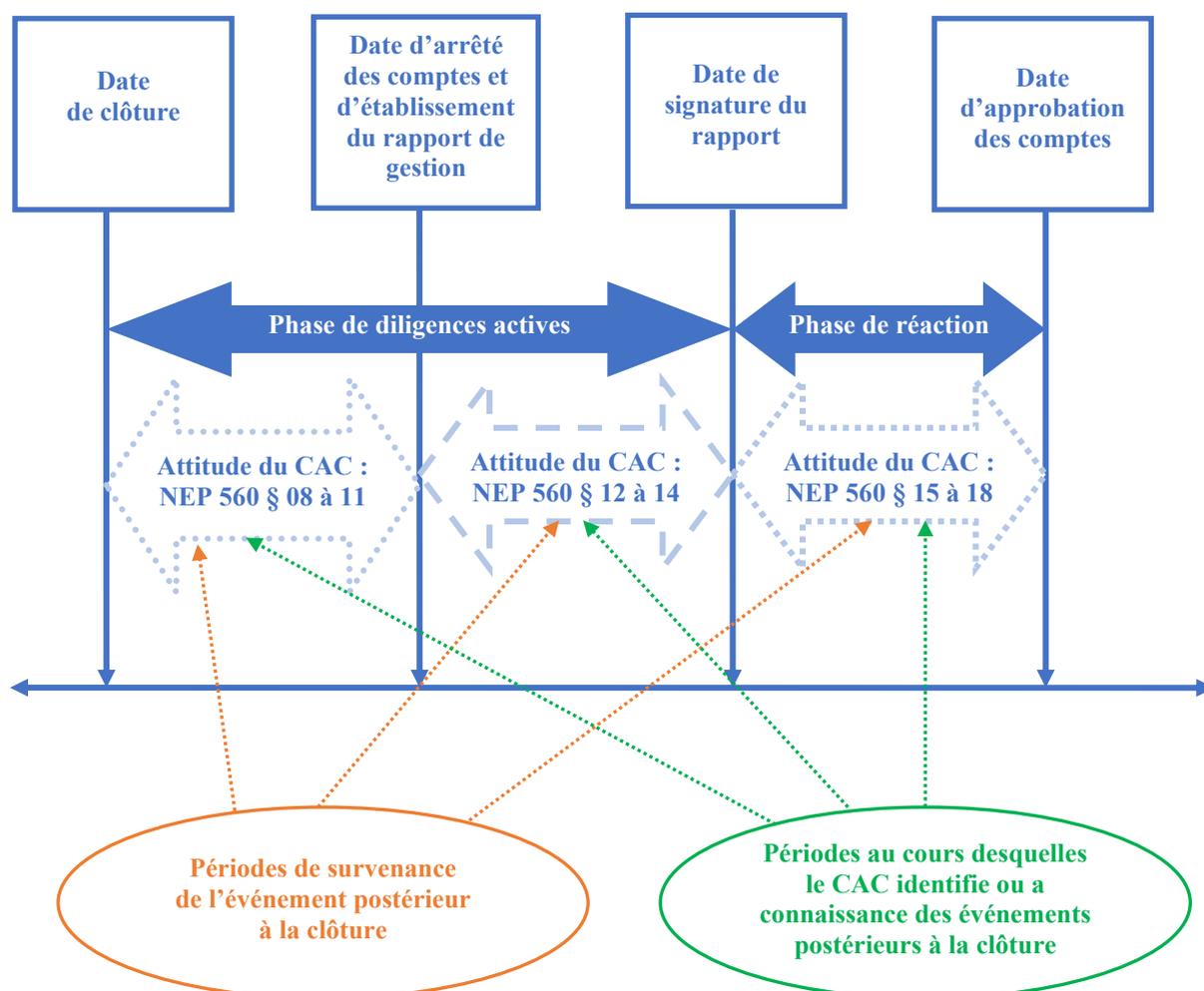
Les différents cas prévus par la NEP 560 sont résumés dans le tableau ci-après :

<b>1. L'événement postérieur à la clôture survient AVANT la date d'arrêté des comptes</b>		
Le CAC l'identifie : ▪ <b>avant</b> la date d'arrêté des comptes	Le CAC l'identifie : ▪ <b>après</b> la date d'arrêté des comptes ▪ mais <b>avant</b> l'émission de son rapport	Le CAC <b>en a connaissance</b> : ▪ <b>après</b> l'émission de son rapport ▪ mais <b>avant</b> la date de l'assemblée
<b>Attitude du commissaire aux comptes</b>		
<b>Événement avec incidence sur les comptes, qui n'a pas donné lieu à un traitement comptable approprié lors de l'arrêté des comptes :</b> Le CAC évalue l'incidence de l'événement sur son opinion.  NEP 560 § 9	<b>Le traitement comptable de l'événement postérieur n'est pas approprié.</b> <b>Et l'entité n'a pas procédé volontairement à un nouvel arrêté des comptes.</b> Le CAC évalue l'incidence de l'événement sur son opinion.  NEP 560 § 13	<b>Le traitement comptable de l'événement postérieur n'est pas approprié.</b> <b>Et l'entité n'a pas procédé volontairement à un nouvel arrêté des comptes :</b> Le CAC en évalue l'incidence sur l'opinion exprimée dans le rapport et établit un nouveau rapport faisant référence au précédent.  NEP 560 § 17
<b>Événement sans incidence sur les comptes mais nécessitant une information dans le rapport de gestion, qui n'a pas été donnée par l'organe compétent :</b> Observation dans la partie de son rapport relative aux vérifications spécifiques.  NEP 560 § 11 *	<b>L'événement n'a pas donné lieu à une information dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes.</b> <b>Et l'organe compétent n'a pas prévu de compléter le rapport de gestion :</b> Observation dans la partie de son rapport relative aux vérifications spécifiques.  NEP 560 § 13	<b>L'événement n'a pas donné lieu à une information dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes.</b> <b>Et l'organe compétent n'a pas prévu de compléter le rapport de gestion :</b> Le CAC en évalue l'incidence sur la conclusion exprimée dans la partie de son rapport relative aux vérifications spécifiques et établit un nouveau rapport faisant référence au précédent.  NEP 560 § 17

\* Dans les sociétés commerciales, bien que cela ne soit pas explicitement mentionné aux paragraphes 10 et 11 de la NEP 560, dans l'hypothèse où un événement postérieur à la clôture important, ayant une incidence sur les comptes et ayant fait l'objet d'un traitement comptable approprié, ne serait pas mentionné dans le rapport de gestion, contrairement aux dispositions de l'article L. 232-1 du code de commerce, le commissaire aux comptes fait une observation sur la sincérité des informations présentées dans le rapport de gestion dans la partie du rapport relative aux vérifications spécifiques.

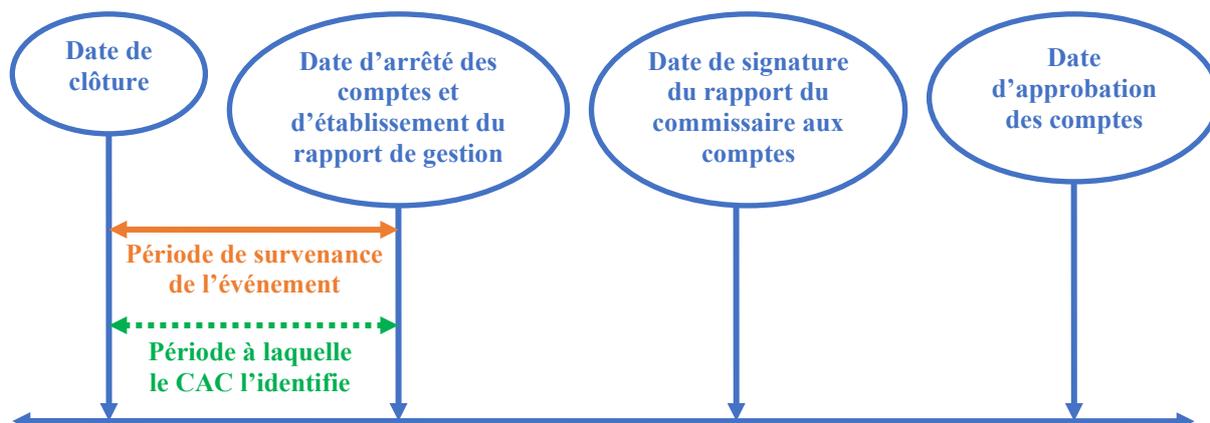
2. L'événement postérieur à la clôture survient APRÈS la date d'arrêté des comptes	
Le CAC l'identifie : <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ après la date d'arrêté des comptes</li> <li>▪ mais avant l'émission de son rapport</li> </ul>	Le CAC en a connaissance : <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ après l'émission de son rapport</li> <li>▪ mais avant la date de l'assemblée</li> </ul>
Attitude du commissaire aux comptes	
Si l'organe compétent n'a pas prévu de communication à l'organe appelé à statuer sur les comptes : Mention dans la partie de son rapport relative aux vérifications spécifiques.  NEP 560 § 14	Si l'organe compétent n'a pas prévu de communication à l'organe appelé à statuer sur les comptes : Le CAC rédige une communication.  NEP 560 § 18

Les différentes phases de la mission, les périodes de survenance des événements postérieurs, les périodes d'identification ou de connaissance par le commissaire aux comptes de tels événements, la phase de diligences actives et la phase de réaction du commissaire aux comptes sont retracées dans le graphique ci-après.



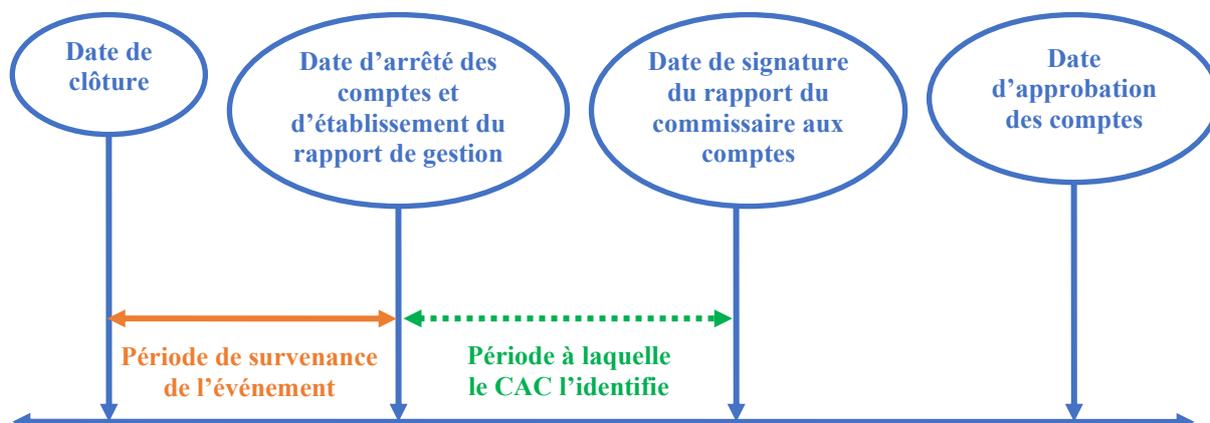
Les différentes situations susceptibles de se produire au plan pratique sont détaillées dans les tableaux suivants, prenant en considération outre la date de survenance de l'événement et la date à laquelle le commissaire aux comptes l'identifie ou en a connaissance ainsi que la catégorie d'événements postérieurs à la clôture. Seules sont traitées dans ces tableaux les situations ayant une incidence sur le rapport ou la communication du commissaire aux comptes.

**Événement postérieur à la clôture SURVENU AVANT LA DATE D'ARRÊTÉ des comptes et IDENTIFIÉ par le commissaire aux comptes AVANT LA DATE D'ARRÊTE des comptes**



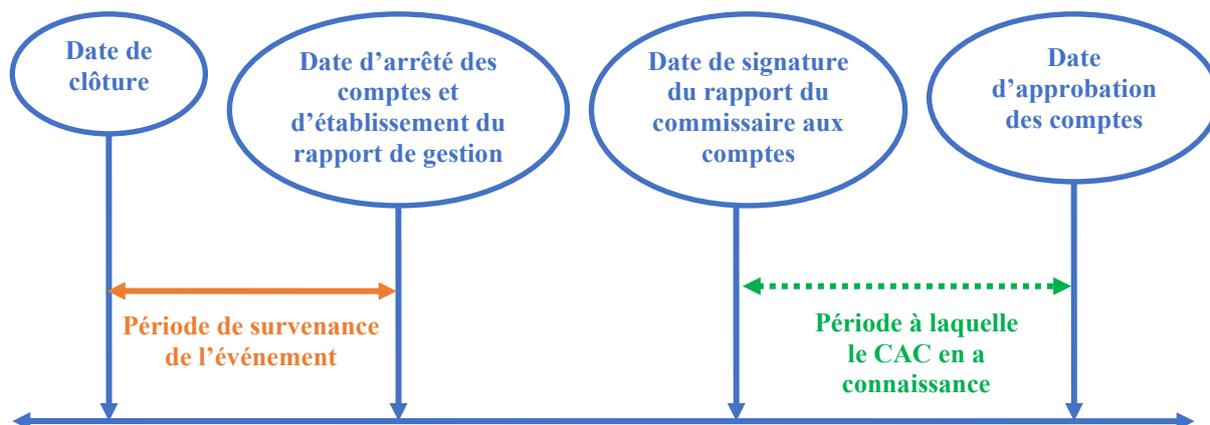
Catégories d'événements postérieurs	Situations possibles	Conséquences pour le commissaire aux comptes	Références exemples
<b>1</b>	Le traitement de l'événement postérieur dans les projets de comptes, au regard du référentiel comptable applicable, et dans le projet de rapport de gestion n'est pas approprié. Les projets de comptes et de rapport de gestion ne sont pas modifiés.	Réserve ou refus entraînant une observation dans la partie du rapport relative aux vérifications spécifiques	<b>1A</b> <b>3.22a)</b>
<b>2</b>	Le traitement de l'événement postérieur dans le projet de comptes, au regard du référentiel comptable applicable, et dans le projet de rapport de gestion n'est pas approprié. Les projets de comptes et de rapport de gestion ne sont pas modifiés.	Réserve ou refus entraînant une observation dans la partie du rapport relative aux vérifications spécifiques	<b>1B</b> <b>3.22b)</b>
<b>1 ou 2</b>	Le traitement comptable des événements postérieurs dans le projet de comptes, au regard du référentiel comptable applicable, est approprié, mais l'information relative à un ou plusieurs événements postérieurs importants n'est pas fournie dans le projet de rapport de gestion. Le projet de rapport de gestion n'est pas modifié.	Observation dans la partie du rapport relative aux vérifications spécifiques	<b>1C</b> <b>3.22c)</b>

**Événement postérieur à la clôture SURVENU AVANT LA DATE D'ARRÊTE des comptes et IDENTIFIÉ par le commissaire aux comptes APRÈS LA DATE D'ARRÊTE des comptes ET AVANT LA SIGNATURE de son rapport**



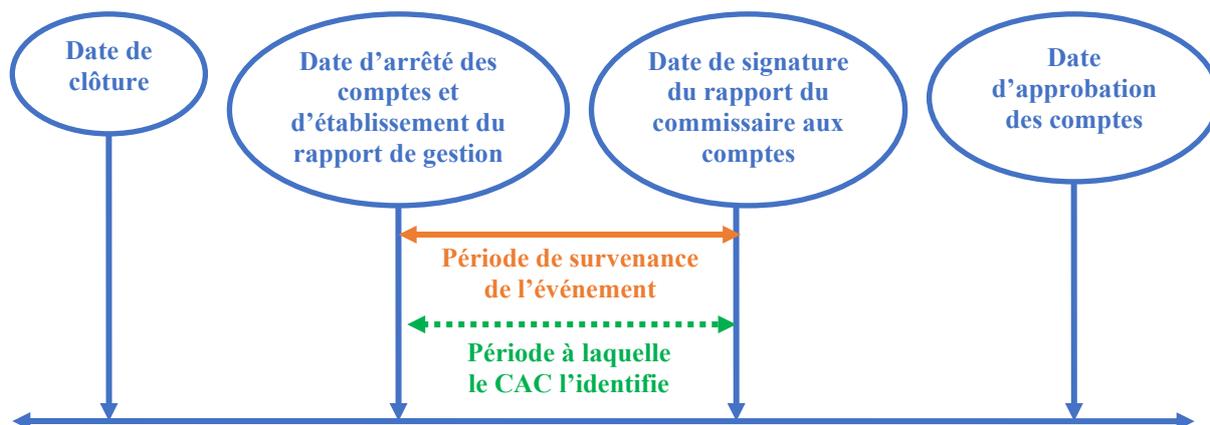
Catégories d'événements postérieurs	Situations possibles	Conséquences pour le commissaire aux comptes	Références exemples
<b>1</b>	Le traitement de l'événement postérieur dans les comptes, au regard du référentiel comptable applicable, et dans le rapport de gestion n'est pas approprié. L'entité ne procède pas à un nouvel arrêté des comptes et ne complète pas le rapport de gestion.	Réserve ou refus entraînant une observation dans la partie du rapport relative aux vérifications spécifiques	<b>1D</b> <b>3.31.2a)</b>
<b>2</b>	Le traitement de l'événement postérieur dans les comptes, au regard du référentiel comptable applicable, et dans le rapport de gestion n'est pas approprié. L'entité ne procède pas à un nouvel arrêté des comptes et ne complète pas le rapport de gestion.	Réserve ou refus entraînant une observation dans la partie du rapport relative aux vérifications spécifiques	<b>1E</b> <b>3.31.2b)</b>
<b>1 ou 2</b>	Le traitement comptable des événements postérieurs dans les comptes, au regard du référentiel comptable applicable, est approprié, mais l'information relative à un ou plusieurs événements postérieurs importants n'est pas fournie dans le rapport de gestion. L'entité décide de ne pas compléter le rapport de gestion.	Observation dans la partie du rapport relative aux vérifications spécifiques	<b>1F</b> <b>3.31.2c)</b>

**Événement postérieur à la clôture SURVENU AVANT LA DATE D'ARRÊTE des comptes et  
CONNU par le commissaire aux comptes APRÈS LA SIGNATURE DU RAPPORT**



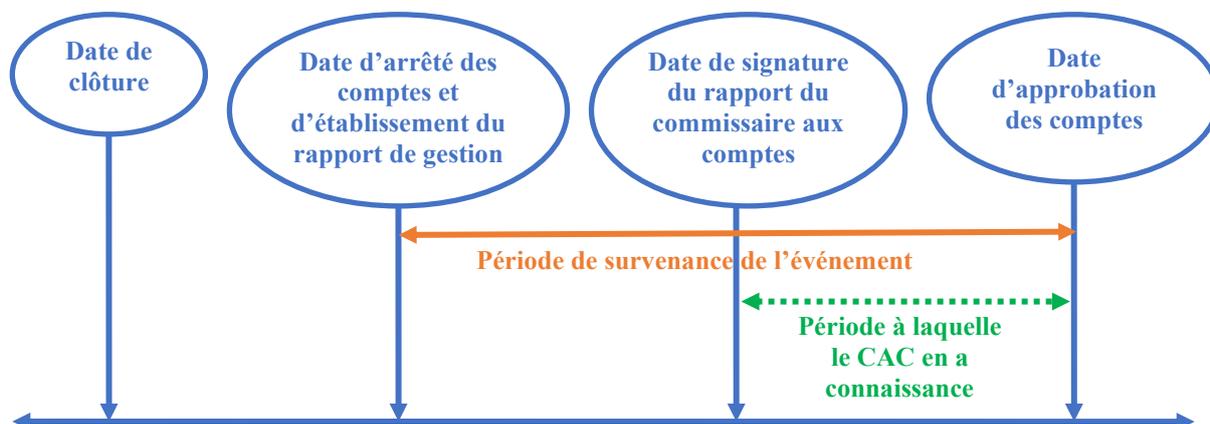
Catégories d'événements postérieurs	Situations possibles	Conséquences pour le commissaire aux comptes	Références exemples
1	Le traitement de l'événement postérieur dans les comptes, au regard du référentiel comptable applicable, et dans le rapport de gestion n'est pas approprié. L'entité ne procède pas à un nouvel arrêté des comptes et ne complète pas le rapport de gestion.	Émission d'un nouveau rapport « complet » faisant référence au précédent Réserve ou refus entraînant une observation dans la partie du rapport relative aux vérifications spécifiques	<b>1G</b> <b>3.41.2a)</b>
	Le traitement de l'événement postérieur dans les comptes, au regard du référentiel comptable applicable, et dans le rapport de gestion n'est pas approprié. L'entité décide de procéder à un nouvel arrêté des comptes et complète le rapport de gestion.	Émission d'un nouveau rapport « complet » faisant référence au précédent expliquant les raisons du nouvel arrêté des comptes.	<b>1H</b> <b>3.41.2b)</b>
2	Le traitement de l'événement postérieur dans les comptes, au regard du référentiel comptable applicable, et dans le rapport de gestion n'est pas approprié. L'entité ne procède pas à un nouvel arrêté des comptes et ne complète pas le rapport de gestion.	Émission d'un nouveau rapport « complet » faisant référence au précédent Réserve ou refus entraînant une observation dans la partie du rapport relative aux vérifications spécifiques	<b>1I</b> <b>3.41.2c)</b>
	Le traitement de l'événement postérieur dans les comptes, au regard du référentiel comptable applicable, et dans le rapport de gestion n'est pas approprié. L'entité décide de procéder à un nouvel arrêté des comptes et complète le rapport de gestion.	Émission d'un nouveau rapport « complet » faisant référence au précédent expliquant les raisons du nouvel arrêté des comptes	<b>1J</b> <b>3.41.2d)</b>

**Événement postérieur à la clôture SURVENU APRÈS LA DATE d'arrêté des comptes et IDENTIFIÉ par le commissaire aux comptes AVANT LA SIGNATURE DU RAPPORT**



Catégories d'événements postérieurs	Situation possible	Conséquences pour le commissaire aux comptes	Référence exemple
1 ou 2	L'entité ne prévoit pas de faire une communication à l'organe appelé à statuer sur les comptes et elle ne souhaite ni procéder à un nouvel arrêté de comptes, ni compléter son rapport de gestion.	Mention dans la partie du rapport relative aux vérifications spécifiques	<b>2A</b> <b>3.32.2a)</b>

**Événement postérieur à la clôture SURVENU APRÈS LA DATE D'ARRÊTE des comptes et CONNU par le commissaire aux comptes APRÈS LA SIGNATURE DU RAPPORT**



Catégories d'événements postérieurs	Situations possibles	Conséquences pour le commissaire aux comptes	Références exemples
1 ou 2	L'entité ne prévoit pas de faire une communication à l'organe appelé à statuer sur les comptes.	Le commissaire aux comptes rédige une communication.	<b>2B</b> <b>3.42.2a)</b>
	L'entité décide de procéder à un nouvel arrêté des comptes et de modifier le rapport de gestion. Ou bien, l'entité décide de compléter le rapport de gestion.	Émission d'un rapport complémentaire	<b>2C</b> <b>3.42.2b)</b>

Ces différentes situations et leurs conséquences sur la mission sont examinées en détail dans les développements ci-après :

- 3.2 Identification de l'événement postérieur à la clôture par le commissaire aux comptes entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes ;
- 3.3 Identification de l'événement postérieur à la clôture par le commissaire aux comptes entre la date d'arrêté des comptes et la date de son rapport ;
- 3.4 Connaissance de l'événement postérieur à la clôture par le commissaire aux comptes entre la date de son rapport et la date d'approbation des comptes ;
- 3.5 Modification des comptes par l'organe appelé à statuer sur les comptes ;
- 3.6 Période postérieure à la date d'approbation des comptes ;
- 3.7 Conséquences sur les diligences du commissaire aux comptes de l'émission d'un nouveau rapport « complet » sur les comptes.

Il convient de noter que lorsque le commissaire aux comptes est conduit à émettre un nouveau rapport sur les comptes se substituant à celui précédemment émis, les diligences d'identification des événements postérieurs à la clôture, telles que prévues par les paragraphes 05 à 07 de la NEP 560, s'appliquent pour la période s'écoulant entre l'émission des deux rapports. Les différents cas ne sont proposés qu'à titre illustratif de certaines situations qui, dans la réalité et en fonction du contexte propre à chaque entité, de sa forme juridique et de son mode de gouvernance, pourraient s'avérer plus complexes. Les éléments conduisant le commissaire aux comptes à la formulation d'une réserve ou d'un refus de certifier devront être clairement documentés dans le dossier de travail.<sup>38</sup>

Les exemples de rapport illustrant les différents cas sont basés sur les hypothèses suivantes :

- l'entité est une société anonyme à conseil d'administration soumise à l'obligation légale de nommer un commissaire aux comptes pour un mandat de six exercices ;
- son exercice social correspond à l'année civile ;
- l'entité n'est pas une société dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé ;
- les comptes annuels de l'entité sont établis conformément au plan comptable général ;
- l'entité n'a pas l'obligation d'établir des comptes consolidés et elle n'a pas choisi d'en établir de façon volontaire ;
- il n'y a qu'un seul commissaire aux comptes dans l'entité, nommé par l'assemblée générale ;
- l'entité a l'obligation d'établir le rapport de gestion visé à l'article L.232-1 du code de commerce ;
- les comptes et le rapport de gestion ont été arrêtés à la même date ;
- le rapport sur le gouvernement d'entreprise est distinct du rapport de gestion ;

---

<sup>38</sup> Cf. NEP 230 § 02 « *Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les documents qui permettent d'étayer l'opinion formulée dans son rapport (...)* ».

- l'entité n'a pas à inclure dans son rapport de gestion la déclaration de performance extra-financière (le cas échéant, consolidée) prévue par l'article L.225-102-1 du code de commerce ;
- l'entité n'a pas pris de participation dans une société ayant son siège sur le territoire de la République française ou pris de contrôle d'une telle société au cours de l'exercice ;
- le commissaire aux comptes n'a pas :
  - d'observation à formuler dans la partie « Observation » du rapport ;
  - d'observation à formuler, hormis celles relatives aux événements postérieurs à la clôture de l'exercice, ou d'irrégularité à signaler dans la partie « Vérifications spécifiques » ;
  - d'information à communiquer dans la partie « Informations résultant d'autres obligations légales et réglementaires » ;
- les incidences fiscales sont calculées avec un taux hypothétique de 25 % ;
- par simplification, l'entité est dénommée ABC et les montants indiqués dans la formulation des réserves sont choisis à titre purement illustratif.

Enfin, les paragraphes modifiés pour la formulation d'une observation, d'une réserve, d'un refus ou d'une impossibilité apparaissent systématiquement en gras dans les exemples de rédaction ci-après.

### 3.2 IDENTIFICATION DE L'ÉVÉNEMENT POSTÉRIEUR À LA CLÔTURE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ENTRE LA DATE DE CLÔTURE ET LA DATE D'ARRÊTÉ DES COMPTES

Cette partie a vocation à détailler les modalités pratiques d'application des paragraphes 08 à 11 de la NEP 560.

#### 3.21 Démarche

Lorsque l'événement postérieur à la clôture identifié entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes est susceptible de conduire à une anomalie significative dans les comptes, le commissaire aux comptes applique les dispositions des paragraphes 08 et 09 de la NEP 560 :

*« 08. Lorsque le commissaire aux comptes identifie, entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes, un événement postérieur susceptible de conduire à une anomalie significative dans les comptes, il vérifie que cet événement a donné lieu à un traitement comptable approprié.*

*Si tel n'est pas le cas, il en informe la direction et lui demande de modifier les comptes.*

*09. En cas de refus de la direction, le commissaire aux comptes en évalue l'incidence sur son opinion.*  
»

En effet, au cours de la période allant de la date de clôture à la date d'arrêté des comptes, l'entité, selon les dispositions des référentiels comptables applicables en France, a l'obligation, concernant les événements postérieurs à la clôture ayant un lien direct et prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice, d'ajuster ses comptes, dès lors que l'événement est significatif<sup>39</sup>.

Lorsque l'événement postérieur à la clôture identifié entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes n'a pas d'incidence sur les comptes mais nécessite qu'une information soit fournie dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes, le commissaire aux comptes applique les dispositions des paragraphes 10 et 11 de la NEP 560 :

---

<sup>39</sup> Sur la notion de caractère significatif se référer au 1.32.

«10. Lorsque l'événement n'a pas d'incidence sur les comptes mais nécessite qu'une information soit fournie dans le rapport de l'organe compétent de l'entité à l'organe appelé à statuer sur les comptes, le commissaire aux comptes vérifie que cette information a bien été donnée.

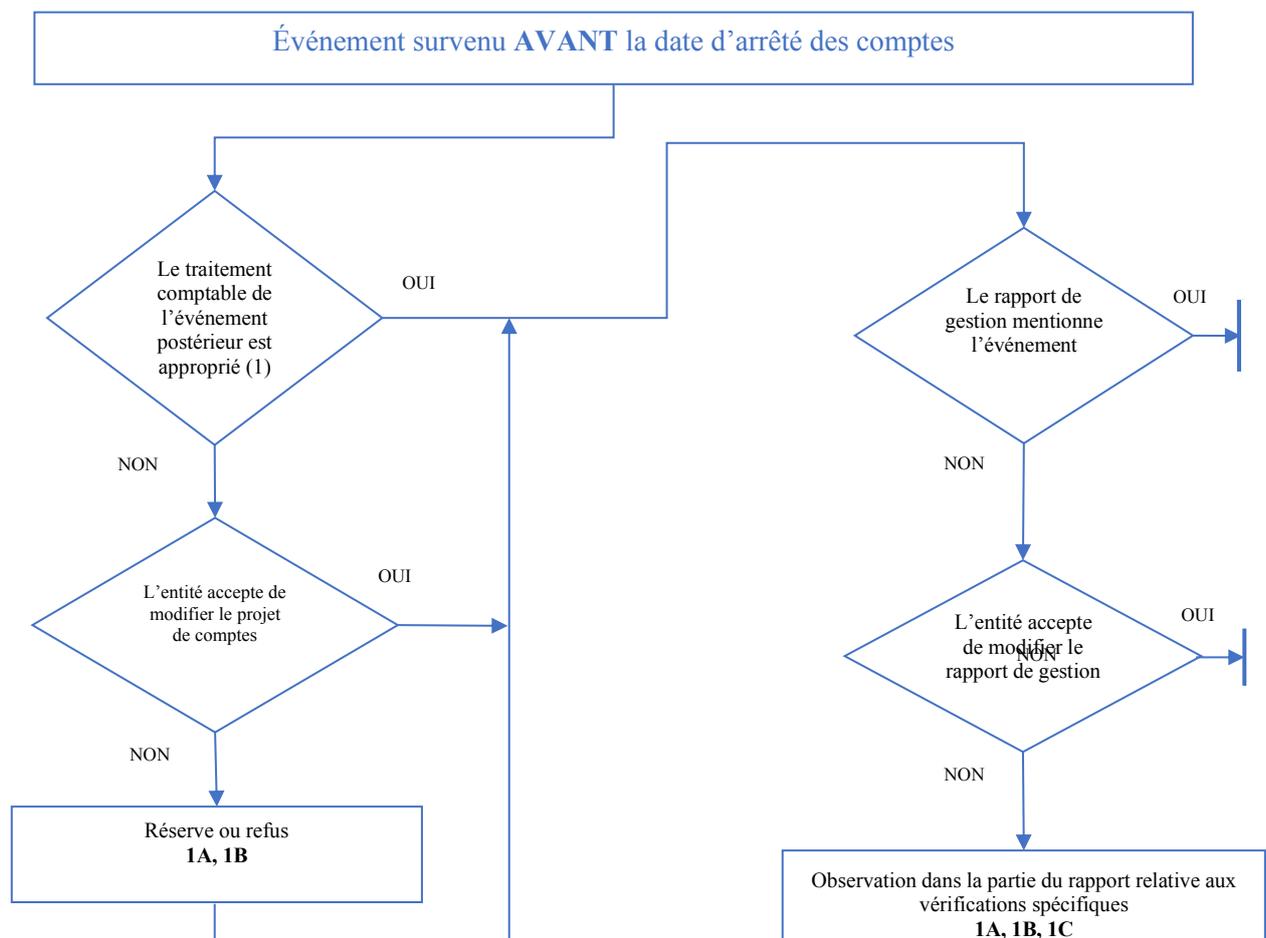
Si tel n'est pas le cas, il en informe la direction et lui demande d'apporter les informations requises.

11. En cas de refus de la direction, le commissaire aux comptes formule une observation dans la troisième partie de son rapport. »

Un même événement postérieur à la clôture peut conduire à compléter les comptes, qu'il s'agisse de modifier les montants comptabilisés ou de compléter l'information communiquée dans l'annexe, et à en faire mention dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes, en application de l'article L. 232-1 du code de commerce, relatif aux événements postérieurs à la clôture importants.

Le schéma ci-après illustre la démarche décrite aux paragraphes 08 à 11 de la NEP 560.

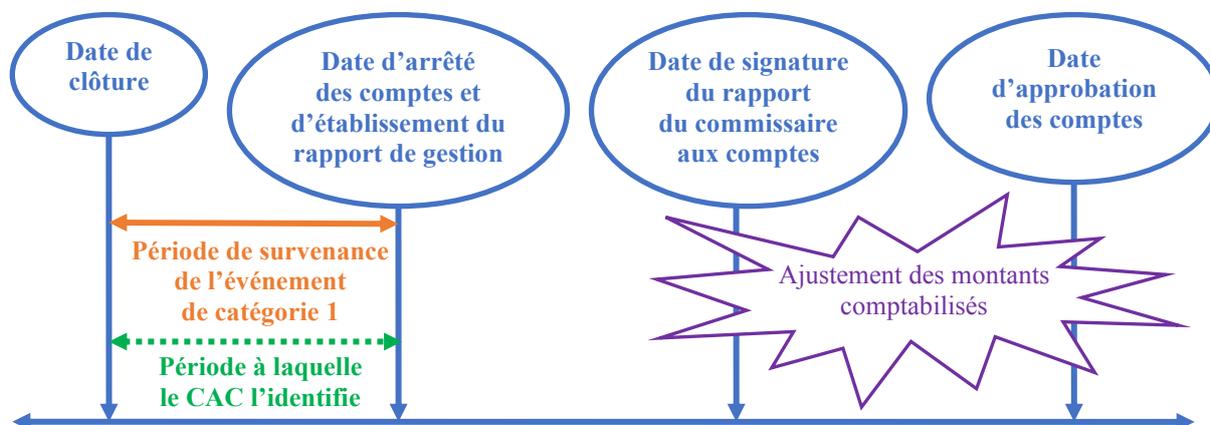
### Événement postérieur à la clôture identifié par le commissaire aux comptes entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes



(1) Montants comptabilisés (événement de catégorie 1) ou information communiquée en annexe (événement de catégorie 2), selon le référentiel comptable applicable ; cf. 1.7 Schéma traitement comptable et information.

### 3.22 Exemples d'application

- a) Illustration du cas 1A : Événement postérieur à la clôture de catégorie 1 survenu avant la date d'arrêté des comptes, identifié par le commissaire aux comptes avant la date d'arrêté des comptes



Au cours du mois de janvier N+1, la société ABC a reçu le retour de l'intégralité des stocks du produit P qu'elle avait vendus en décembre N.

Ce produit a été fabriqué dans une série limitée uniquement destinée aux fêtes de fin d'année. L'intégralité de la série fabriquée a été vendue début décembre N.

Ce produit s'est avéré défectueux, et sa défectuosité a été constatée par les clients dès sa réception. Ils ont procédé au retour des stocks concernés début janvier N+1.

Les services techniques de la société ABC ont indiqué que les produits retournés remis dans les stocks ne pouvaient être réutilisés et que la seule solution était de les jeter. Ils ont également mentionné que les coûts de mise en décharge étaient négligeables.

L'examen des avoirs émis au début de l'exercice N+1 révèle qu'ils n'ont pas fait l'objet de la constatation d'un passif à la clôture de l'exercice N. Pour prendre en considération l'intégralité des retours, des avoirs à établir d'un montant de 500 000 euros hors taxes auraient dû être enregistrés.

La société ABC ne souhaite pas modifier le projet de comptes qui ne prend pas en considération cet événement postérieur à la clôture.

Le commissaire aux comptes considère que les incidences de cette anomalie sur les comptes sont significatives mais clairement circonscrites et qu'une réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur de fonder son jugement en connaissance de cause.

Il précise les motifs de la réserve et chiffre l'incidence sur le poste et le résultat net.

Avoirs à établir à constater HT	500 000 €
TVA correspondante 20 %	100 000 €
Avoirs à établir à constater TTC	600 000 €
Incidence brute sur le résultat	500 000 €
Incidence fiscale à 25 %	125 000 €
Incidence sur le résultat net	375 000 €

## **Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

### **Exercice clos le 31 décembre N**

À l'assemblée générale de la société ABC

#### **Opinion avec réserve**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

**Sous la réserve décrite dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve »**, nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

#### **Fondement de l'opinion avec réserve**

##### *Motivation de la réserve*

**Au cours du mois de janvier N+1, votre société a reçu de la part de ses clients le retour de l'intégralité des stocks d'un produit défectueux qu'elle avait vendu en décembre N. Cet événement postérieur à la clôture aurait dû donner lieu à la constatation dans les comptes de l'exercice N d'avoirs à établir d'un montant hors taxes de 500 000 euros et réduire en conséquence le résultat net de l'exercice de 375 000 euros.**

(...)

#### **Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, **outre le point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve »**, nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

*[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702].*

#### **Vérifications spécifiques**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

***Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires***

**À l'exception de l'incidence du point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires.**

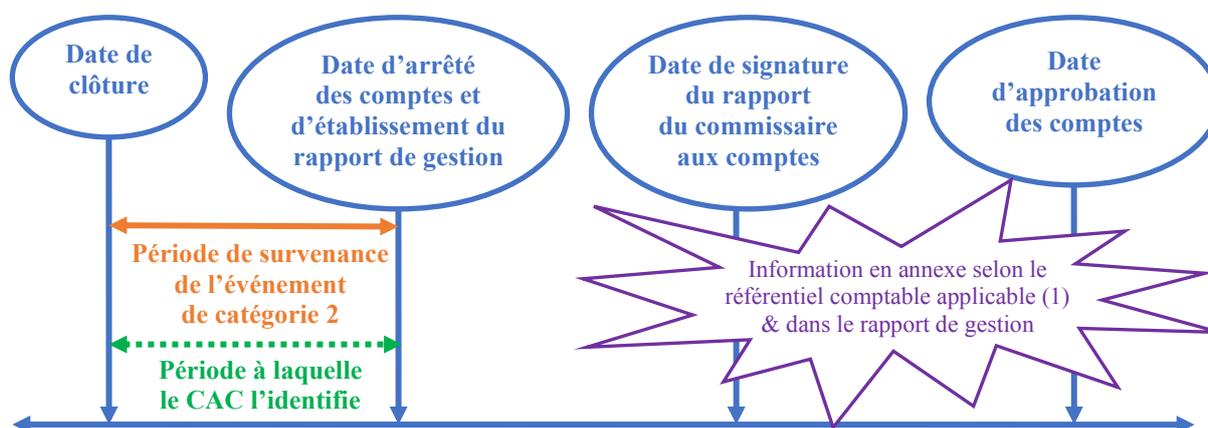
Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-4 du code de commerce.

(...)

Paris, le 15 mai N+1

Signature

- b) Illustration du cas 1B : Événement postérieur à la clôture de catégorie 2 survenu avant la date d'arrêté des comptes, identifié par le commissaire aux comptes avant la date d'arrêté des comptes



(1) Information communiquée en annexe (événement de catégorie 2), selon le référentiel comptable applicable ; cf. 1.7 Schéma traitement comptable et information.

Début février N+1, la société ABC a annoncé un plan de restructuration significatif, correspondant à sa décision de supprimer l'une de ses lignes de produits et entraînant la fermeture de l'un de ses trois sites de production.

Cette information n'est mentionnée ni dans l'annexe du projet de comptes ni dans le projet de rapport de gestion.

*Exemple de formulation dans l'hypothèse où le conseil d'administration arrête les comptes en l'état et n'apporte pas de modification au projet de rapport de gestion :*

### Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le 31 décembre N

À l'assemblée générale de la société ABC

**Opinion avec réserve**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

**Sous la réserve décrite dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve »**, nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

## **Fondement de l'opinion avec réserve**

### *Motivation de la réserve*

**Début février N+1, votre société a annoncé un plan de restructuration, correspondant à sa décision de supprimer l'une de ses lignes de produits et entraînant la fermeture de l'un de ses trois sites de production. Cet événement postérieur à la clôture, susceptible par son incidence sur le patrimoine et la situation financière de votre société, de mettre en cause la continuité d'exploitation, aurait dû donner lieu à une information dans l'annexe.**

(...)

### **Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, **outre le point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve »**, nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

*[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702].*

### **Vérifications spécifiques**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

### ***Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires***

**À l'exception de l'incidence du point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve »**, nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires.

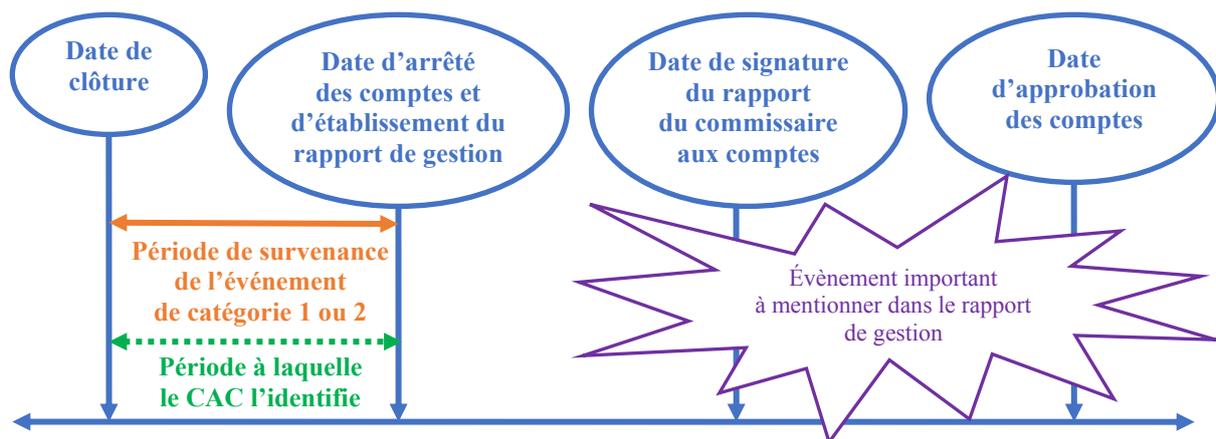
Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-4 du code de commerce.

(...)

Paris, le 15 mai N+1

Signature

- c) Illustration du cas 1C : Événement postérieur à la clôture de catégorie 1 ou 2 survenu avant la date d'arrêté des comptes, identifié par le commissaire aux comptes avant la date d'arrêté des comptes. L'événement est correctement traité dans le projet de comptes, mais le projet de rapport de gestion n'en fait pas état



Les données sont identiques à celles exposées dans le cas 1 B.

Toutefois, l'événement postérieur est mentionné dans l'annexe du projet de comptes. En revanche, sa mention a été omise dans le projet de rapport de gestion.

*Exemple de formulation dans l'hypothèse où il n'est pas apporté de modification au projet de rapport de gestion :*

## Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

Exercice clos le 31 décembre N

À l'assemblée générale de la société ABC

### Opinion

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

(...)

### Vérifications spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

***Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires***

**La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires appellent de notre part l'observation suivante :**

**Votre société a annoncé début février N+1 un plan de restructuration, correspondant, comme mentionné dans l'annexe, à sa décision de supprimer l'une de ses lignes de produits et entraînant la fermeture de l'un de ses trois sites de production. L'information relative à cet événement important aurait dû figurer dans le rapport de gestion.**

Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-4 du code de commerce.

(...)

Paris, le 15 mai N+1

Signature

### 3.3 IDENTIFICATION DE L'ÉVÉNEMENT POSTÉRIEUR À LA CLÔTURE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ENTRE LA DATE D'ARRÊTÉ DES COMPTES ET LA DATE DE SON RAPPORT

Cette partie a vocation à détailler les modalités pratiques d'application des paragraphes 12 à 14 de la NEP 560.

Au cours de la période allant de la date d'arrêté des comptes à la date du rapport sur les comptes, les dispositions contenues aux paragraphes 05 à 07 de la NEP 560 relatives aux travaux d'identification des événements postérieurs à la clôture s'appliquent.

Les conséquences de l'événement postérieur identifié par le commissaire aux comptes diffèrent selon sa période de survenance.

#### 3.31 Événement postérieur à la clôture survenu avant la date d'arrêté des comptes

##### 3.31.1 Démarche

Si l'événement postérieur à la clôture identifié est survenu entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes, les dispositions des paragraphes 12 et 13 de la NEP 560 s'appliquent :

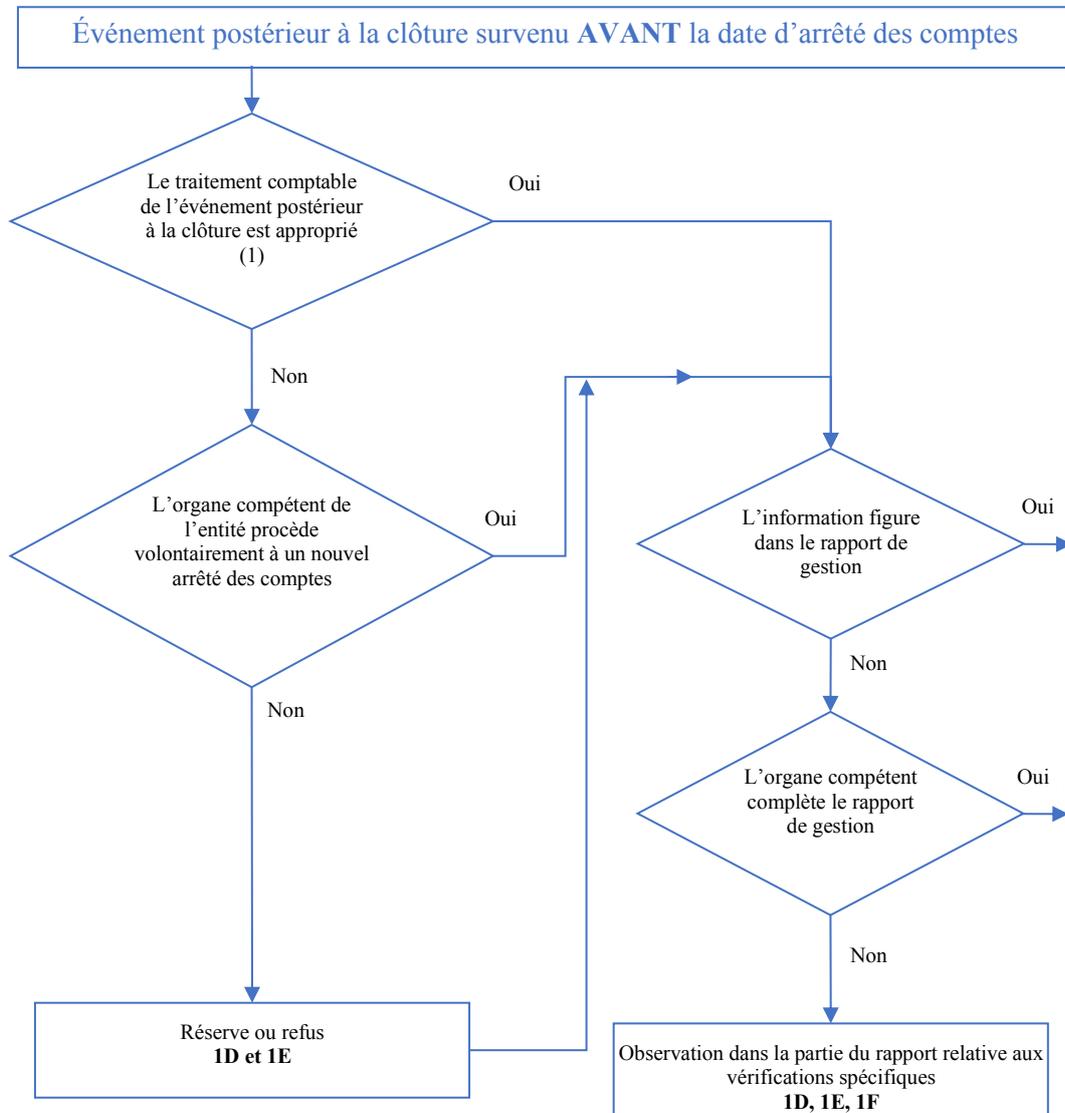
*« 12. Lorsque le commissaire aux comptes identifie, entre la date d'arrêté des comptes et la date de signature de son rapport, un événement postérieur survenu entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes, il vérifie que cet événement a donné lieu à un traitement comptable approprié ou à une information dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes.*

*13. Si tel n'est pas le cas, et s'il n'est pas procédé volontairement par l'entité à un nouvel arrêté des comptes, ou si le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes n'est pas*

complété, le commissaire aux comptes en évalue l'incidence sur son opinion ou formule une observation dans la troisième partie de son rapport. »

Le schéma ci-après illustre la démarche décrite aux paragraphes 12 et 13 de la NEP 560.

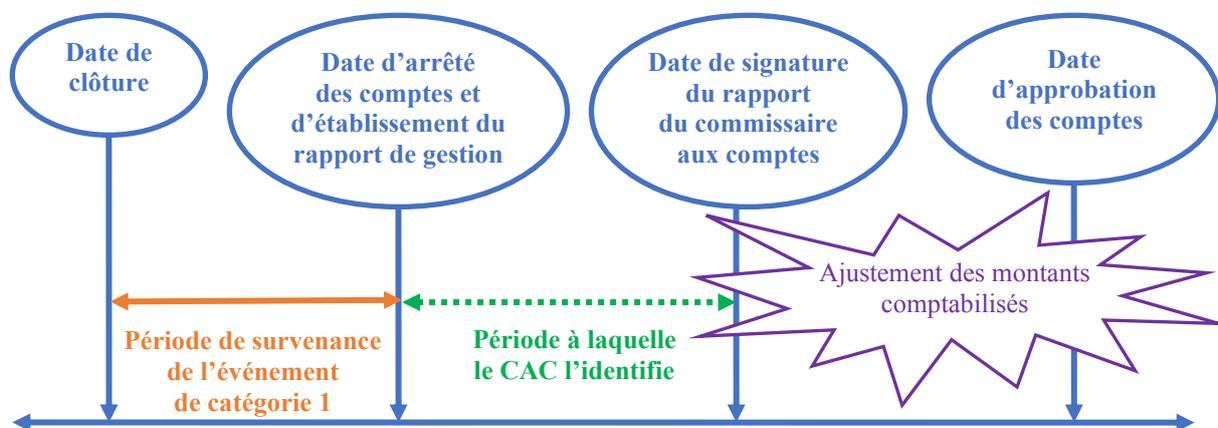
### Événement postérieur à la clôture identifié par le commissaire aux comptes entre la date d'arrêté des comptes et la date du rapport sur les comptes



(1) Montants comptabilisés (événement de catégorie 1) ou information communiquée en annexe (événement de catégorie 2), selon le référentiel comptable applicable ; cf. 1.7 Schéma traitement comptable et information.

### 3.31.2 Exemples d'application

- a) Illustration du cas 1D : Événement postérieur à la clôture de catégorie 1 survenu avant la date d'arrêté des comptes, identifié par le commissaire aux comptes après la date d'arrêté des comptes mais avant la date de signature du rapport



Les données de ce cas sont identiques à celles du cas [1A](#).

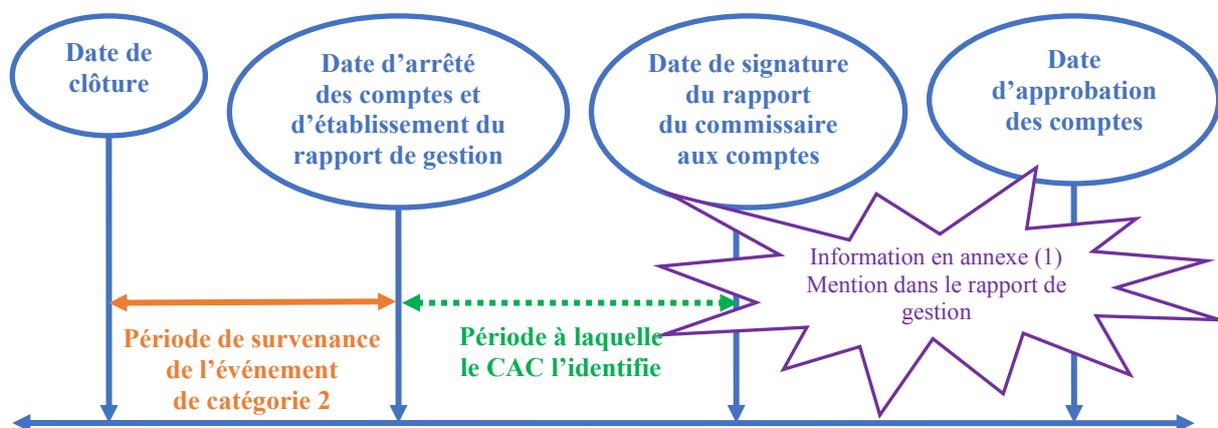
Le conseil d'administration de la société ABC a arrêté les comptes le 15 avril N+1.

L'événement postérieur a été identifié par le commissaire aux comptes lors de la réalisation des contrôles effectués début mai N+1.

La société ABC, avisée par le commissaire aux comptes de l'anomalie relevée, ne souhaite pas modifier les comptes et tenir un nouveau conseil d'administration aux fins de procéder à un nouvel arrêté.

Dans ce cas, une formulation identique à celle figurant dans l'exemple illustrant le cas [1A](#) (événement postérieur de catégorie 1 survenu **avant** la date d'arrêté des comptes, identifié par le commissaire aux comptes **avant** la date d'arrêté des comptes) peut être retenue.

- b) Illustration du cas 1E : Événement postérieur à la clôture de catégorie 2 survenu avant la date d'arrêté des comptes, identifié par le commissaire aux comptes après la date d'arrêté des comptes mais avant la date de signature du rapport



(1) Information communiquée en annexe (événement de catégorie 2), selon le référentiel comptable applicable ; cf. 1.7 Schéma traitement comptable et information.

Les données de ce cas sont identiques à celles du cas [1B](#).

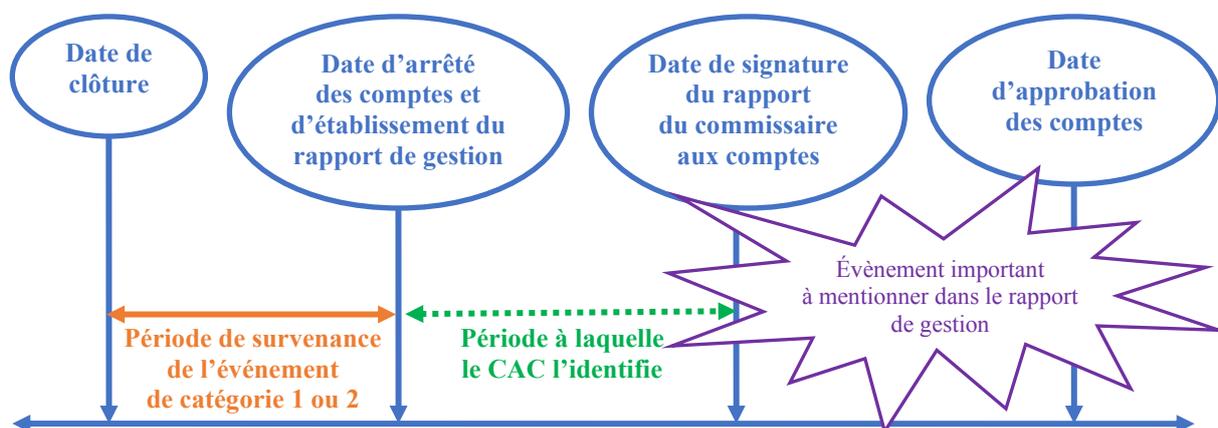
Toutefois, l'événement postérieur a été identifié par le commissaire aux comptes lors de la réalisation des contrôles effectués début mai N+1.

Les comptes arrêtés par le conseil d'administration du 15 avril N+1 ne comportent pas de mention en annexe de l'événement postérieur. De même, le rapport de gestion établi à la même date n'en fait pas état.

La société, alertée par le commissaire aux comptes de l'anomalie relevée, ne souhaite pas modifier les comptes et le rapport de gestion, et tenir un nouveau conseil d'administration aux fins de procéder à un nouvel arrêté.

Dans ce cas, une formulation identique à celle figurant dans l'exemple illustrant le cas [1B](#) (événement postérieur de catégorie 2 survenu **avant** la date d'arrêté des comptes, identifié par le commissaire aux comptes **avant** la date d'arrêté des comptes) peut être retenue.

- c) Illustration du cas 1F : Événement postérieur à la clôture de catégorie 1 ou 2 survenu avant la date d'arrêté des comptes, identifié par le commissaire aux comptes après la date d'arrêté des comptes mais avant la date de signature du rapport. L'événement est correctement traité dans les comptes mais le rapport de gestion n'en fait pas état



Les données sont identiques à celles exposées dans le cas [1B](#).

Toutefois, l'événement postérieur est mentionné dans l'annexe des comptes tels qu'ils ont été arrêtés par le conseil d'administration tenu le 15 avril N+1. En revanche, cette mention a été omise dans le rapport de gestion établi à la même date.

L'événement postérieur a été identifié par le commissaire aux comptes lors de la réalisation des contrôles effectués début mai N+1.

La société ABC, alertée par le commissaire aux comptes de l'anomalie relevée, ne souhaite pas modifier le rapport de gestion.

Dans ce cas, une formulation identique à celle figurant dans l'exemple illustrant le cas [1C](#) (événement postérieur de catégorie 1 ou 2 survenu **avant** la date d'arrêté des comptes, identifié par le commissaire aux comptes **avant** la date d'arrêté des comptes) peut être retenue.

### 3.32 Événement postérieur à la clôture survenu après la date d'arrêté des comptes

#### 3.32.1 Démarche

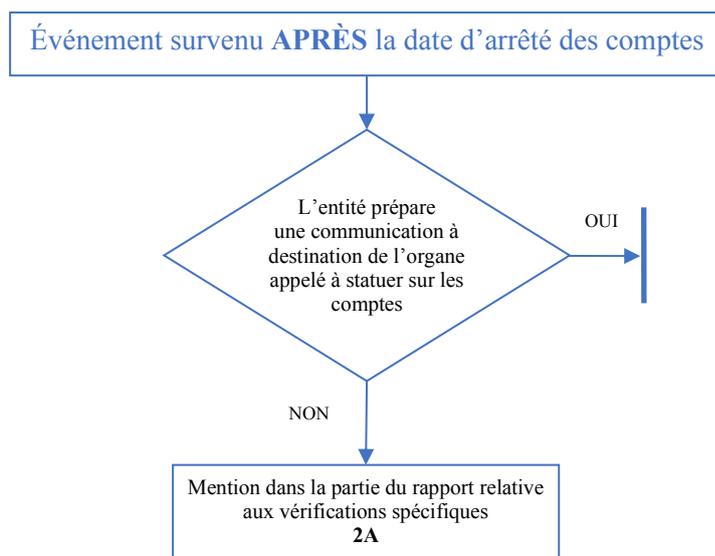
Dans l'hypothèse où l'événement postérieur à la clôture identifié est survenu après la date d'arrêté des comptes, les dispositions du paragraphe 14 de la NEP 560 s'appliquent.

« 14. Lorsque le commissaire aux comptes identifie, entre la date d'arrêté des comptes et la date de signature de son rapport, un événement postérieur survenu entre ces deux dates, il s'enquiert auprès de l'organe compétent de son intention de communiquer une information sur cet événement à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

Lorsqu'une telle communication n'est pas prévue, le commissaire aux comptes en fait mention dans la troisième partie de son rapport. »

Le schéma ci-après illustre la démarche décrite au paragraphe 14 de la NEP 560, dans l'hypothèse où l'entité décide de ne pas procéder à un nouvel arrêté de comptes<sup>40</sup>.

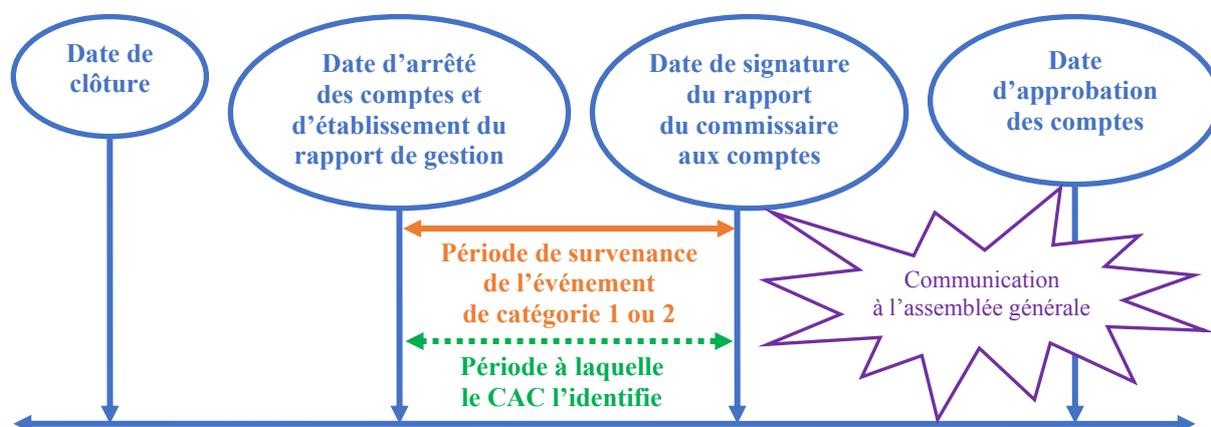
#### Événement postérieur à la clôture identifié par le commissaire aux comptes entre la date d'arrêté des comptes et la date de signature du rapport sur les comptes



<sup>40</sup> Dans l'hypothèse où l'entité décide de procéder à un nouvel arrêté de comptes, cf. 3.5.

### 3.32.2 Exemple d'application

- a) Illustration du cas 2A : Événement postérieur à la clôture de catégorie 1 ou 2 survenu après la date d'arrêté des comptes et identifié par le commissaire aux comptes avant la signature du rapport



Le conseil d'administration de la société ABC a procédé à l'arrêté des comptes de l'exercice N le 15 avril N+1.

Début mai N+1, la société a reçu la signification d'un arrêt d'appel dans un litige l'opposant à un client depuis l'exercice N-3. La société n'entend pas se pourvoir en cassation. L'arrêt prononce une condamnation supérieure de 40 % au montant provisionné dans les comptes arrêtés au 31 décembre N. Cette condamnation aggravée n'est pas susceptible de mettre en cause la continuité de l'exploitation. Toutefois, la charge supplémentaire liée à la condamnation aggravée représente 20 % du résultat net et il s'agit du seul litige significatif.

La société ABC ne souhaite ni procéder à un nouvel arrêté de comptes ni compléter le rapport de gestion. Elle n'envisage pas non plus de faire une communication à l'assemblée générale à ce titre.

Conformément au paragraphe 14 de la NEP 560, le commissaire aux comptes, sur la base des éléments qu'il a identifiés, fait mention de l'événement postérieur à la clôture dans la partie de son rapport relative aux vérifications spécifiques.

*Exemple de formulation :*

#### **Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

**Exercice clos le 31 décembre N**

**À l'assemblée générale de la société ABC**

#### **Opinion**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

(...)

### **Vérifications spécifiques**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

### ***Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires***

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires.

**Nous avons eu connaissance de l'événement suivant, survenu postérieurement à la date d'arrêté des comptes.**

**Votre conseil d'administration, n'ayant pas prévu de vous adresser une communication sur ce sujet, il nous appartient, en application des normes d'exercice professionnel applicables en France, de porter à votre connaissance cet événement.**

**Début mai N+1 votre société a reçu la signification d'un arrêt d'appel dans un litige l'opposant à un client depuis l'exercice N-3. L'arrêt prononce une condamnation supérieure au montant provisionné dans les comptes de l'exercice clos le 31 décembre N.**

Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-4 du code de commerce.

(...)

Paris, le 15 mai N+1

Signature

### 3.4 CONNAISSANCE DE L'ÉVÉNEMENT POSTÉRIEUR À LA CLÔTURE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ENTRE LA DATE DE SON RAPPORT ET LA DATE D'APPROBATION DES COMPTES

Cette partie a vocation à détailler les modalités pratiques d'application des paragraphes 15 à 18 de la NEP 560.

Après la date de signature du rapport sur les comptes, il n'est plus requis par la NEP 560 de mettre en œuvre les diligences prévues aux paragraphes 05 à 07 visant à identifier des événements postérieurs à la clôture.

Toutefois, le commissaire aux comptes peut avoir connaissance de tels événements.

De nouveau, les conséquences de l'événement postérieur à la clôture diffèrent selon sa période de survenance.

#### 3.41 Événement postérieur à la clôture survenu avant la date d'arrêté des comptes

##### 3.41.1 Démarche

Si l'événement postérieur à la clôture porté à la connaissance du commissaire aux comptes est survenu entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes, les dispositions des paragraphes 16 et 17 de la NEP 560 s'appliquent :

*« 16. Lorsque le commissaire aux comptes a connaissance, entre la date de signature de son rapport et la date d'approbation des comptes, d'un événement postérieur survenu entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes, il vérifie que cet événement a donné lieu à un traitement comptable approprié ou à une information dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes. »*

*17. Si tel n'est pas le cas, et s'il n'est pas procédé volontairement par l'entité à un nouvel arrêté des comptes, ou si le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes n'est pas complété, le commissaire aux comptes en évalue l'incidence sur son opinion ou sur la troisième partie de son rapport et établit un nouveau rapport dans lequel il est fait référence au rapport précédent. »*

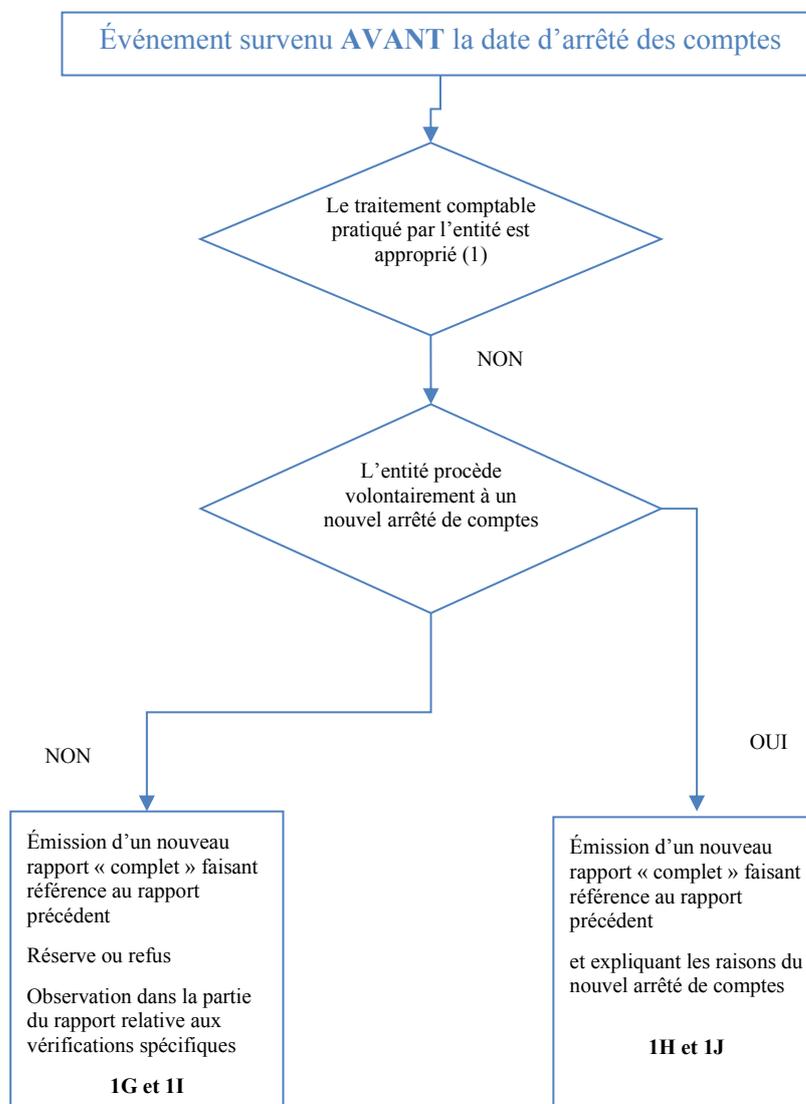
Le commissaire aux comptes évalue l'incidence de l'événement postérieur à la clôture sur l'opinion formulée sur les comptes et sur le résultat des vérifications spécifiques figurant dans son rapport. Si, à l'issue de cette évaluation, il conclut que l'opinion antérieurement formulée et/ou la conclusion de ses vérifications spécifiques sont modifiées et si l'entité ne procède pas volontairement à un nouvel arrêté de ses comptes et/ou ne complète par le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes, il émet, conformément au paragraphe 17 de la NEP 560, un nouveau rapport « complet » faisant référence au précédent.

Dans l'hypothèse où l'événement postérieur affecte uniquement le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes et que le rapport de l'organe compétent n'est pas modifié, conformément au paragraphe 17 de la NEP 560, le commissaire aux comptes émet un nouveau rapport « complet » faisant référence au précédent, en formulant une observation sur la sincérité du rapport de gestion dans la partie du rapport relative aux vérifications spécifiques.

Bien que cela ne soit pas explicitement prévu par la NEP 560, dans l'hypothèse où l'entité décide de procéder à un nouvel arrêté de comptes afin d'ajuster ses comptes, de compléter l'information en annexe et de compléter également le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes, un nouveau rapport « complet » sur les comptes faisant référence au précédent est émis.

Le schéma ci-après illustre la démarche décrite aux paragraphes 16 et 17 de la NEP 560 et intègre l'hypothèse où l'organe compétent procède à un nouvel arrêté des comptes, et le cas échéant complète son rapport à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

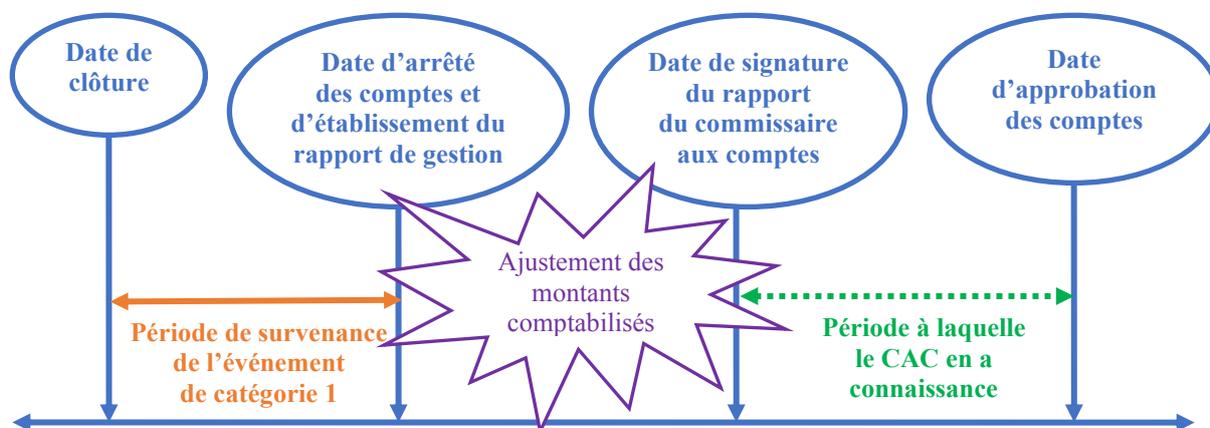
**Événement postérieur à la clôture connus par le commissaire aux comptes APRÈS la date de signature du rapport et AVANT la date d'approbation des comptes**



(1) Nb : seule l'hypothèse où le traitement comptable de l'EPC n'est pas approprié est envisagé. En effet, dès lors que le traitement comptable est approprié, le commissaire aux comptes a identifié l'EPC avant la date de signature de son rapport, le traitement comptable pratiqué par l'entité est approprié correspondant à : montants comptabilisés (événement de catégorie 1) ou information communiquée en annexe (événement de catégorie 2), selon le référentiel comptable applicable ; cf. 1.7 Schéma traitement comptable et information.

### 3.41.2 Exemples d'application

- a) Illustration du cas 1G : Événement postérieur à la clôture de catégorie 1 survenu avant la date d'arrêté des comptes, connu par le commissaire aux comptes après la signature du rapport, la société ABC ne souhaite pas procéder à un nouvel arrêté de comptes et compléter le rapport de gestion



Fin mai N+1, le commissaire aux comptes de la société ABC apprend par la presse que ladite société a été condamnée à verser 700 000 euros dans un litige l'opposant à un fournisseur et portant sur la contrefaçon d'une pièce technique utilisée dans la fabrication de l'un de ses produits. Ce litige est identifié depuis la clôture N-2, un premier jugement intervenu en N-1 a débouté le fournisseur et aucune provision n'est constituée au titre de ce litige dans les comptes de la société ABC. Après s'être renseigné auprès de la direction de la société ABC, le commissaire aux comptes comprend que l'arrêt de la cour d'appel est intervenu le 12 mars N+1 et que la société ABC n'envisage pas de se pourvoir en cassation.

Le conseil d'administration de la société ABC a procédé à l'arrêté des comptes de l'exercice N le 15 avril N+1.

La société ABC ne souhaite pas procéder à un nouvel arrêté des comptes de l'exercice clos le 31 décembre N. De même, elle n'envisage pas de modifier le rapport de gestion établi par le même conseil d'administration.

Le rapport sur les comptes de l'exercice clos le 31 décembre N a été signé le 15 mai N+1.

Le commissaire aux comptes considère que cet événement postérieur à la clôture, intervenu avant la date d'arrêté des comptes, est de nature à remettre en cause l'opinion précédemment formulée dans le rapport signé le 15 mai N+1. Par ailleurs, il considère que les incidences de cette anomalie sur les comptes sont significatives mais clairement circonscrites et qu'une réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur de fonder son jugement en connaissance de cause.

Il émet un nouveau rapport faisant référence au précédent et faisant état d'une réserve et d'une observation dans la partie du rapport relative aux vérifications spécifiques.

Le chiffrage effectué de l'événement postérieur à la clôture se présente comme suit :

Condamnation	700 000 €
Incidence brute sur le résultat	700 000 €
Incidence fiscale à 25 %	175 000 €
Incidence sur le résultat net	525 000 €

## **Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

**Exercice clos le 31 décembre N**

À l'assemblée générale de la société ABC

### **Opinion avec réserve**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre N, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

**Ces comptes, arrêtés par votre conseil d'administration du 15 avril N+1, ont fait l'objet de notre part d'un premier rapport en date du 15 mai N+1.**

**Depuis lors, un jugement rendu, entre la date de clôture et la date d'arrêt des comptes, sur le litige en contrefaçon opposant votre société à l'un de ses fournisseurs, a été porté à notre connaissance. Les conséquences de cet événement n'étant pas traduites dans les comptes annuels qui vous sont présentés, nous sommes amenés à émettre un nouveau rapport qui se substitue à notre premier rapport du 15 mai N+1.**

**Sous la réserve décrite dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.**

### **Fondement de l'opinion avec réserve**

#### *Motivation de la réserve*

**Les comptes annuels ne prennent pas en compte les incidences de l'arrêt de cour d'appel intervenu le 12 mars N+1 sur le litige en contrefaçon opposant, depuis l'exercice N-2, votre société à l'un de ses fournisseurs. Cet arrêt condamne votre société à verser 700 000 euros à titre de dédommagement. Cet événement postérieur à la clôture aurait dû conduire à la constatation d'une provision pour risque de 700 000 euros au 31 décembre N et réduire en conséquence le bénéfice de l'exercice de 525 000 euros.**

(...)

### **Justification des appréciations**

En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, **outre le point décrit dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes** qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

[Formulation de chaque appréciation conformément au paragraphe 13 de la NEP 702].

### Vérifications spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

### Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires

À l'exception de l'incidence du point décrit dans la partie « **Fondement de l'opinion avec réserve** », nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires.

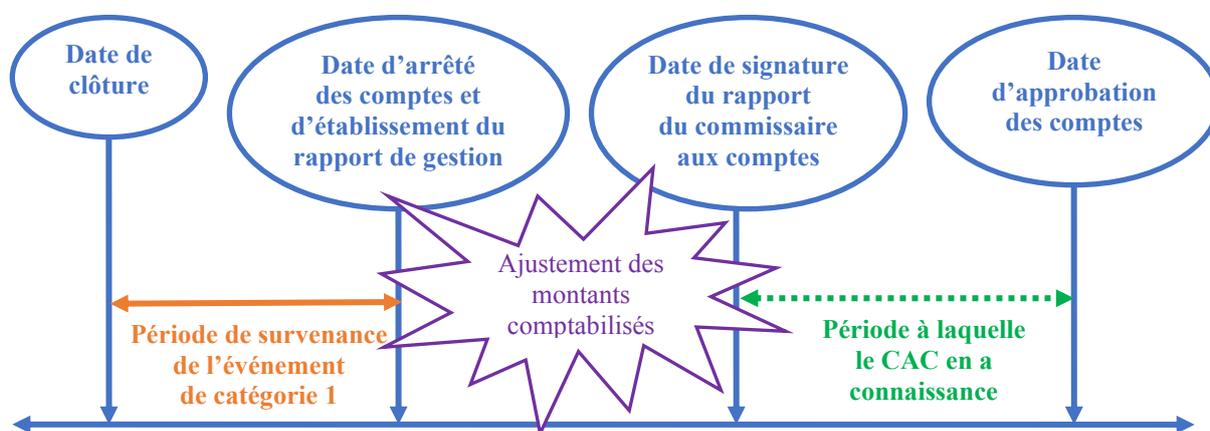
Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-4 du code de commerce.

(...)

Paris, le 3 juin N+1

Signature

- b) Illustration du cas 1H : Événement postérieur à la clôture de catégorie 1 survenu avant la date d'arrêté des comptes, connu par le commissaire aux comptes après la signature du rapport, la société ABC décide de procéder à un nouvel arrêté de comptes et de compléter le rapport de gestion



Dans la situation évoquée dans l'exemple [1G](#), si la société ABC décide de procéder à un nouvel arrêté de ses comptes afin de prendre en compte l'événement postérieur, et de compléter son rapport de gestion, bien que cela ne soit pas prévu par la NEP 560, le commissaire aux comptes émet un nouveau rapport faisant référence au précédent.

**Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

**Exercice clos le 31 décembre N**

**À l'assemblée générale de la société ABC**

**Opinion**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre tels qu'ils sont joints au présent rapport.

**Des comptes annuels ont été initialement arrêtés par votre conseil d'administration du 15 avril N+1. Ces comptes ont fait l'objet de notre part d'un premier rapport en date du 15 mai N+1.**

**À la suite de l'arrêt de cour d'appel intervenu le 12 mars N+1, sur le litige opposant votre société à l'un de ses fournisseurs, entre la date de clôture et la date d'arrêt des comptes mais connu postérieurement à cette date, votre conseil d'administration a procédé à un nouvel arrêté des comptes le 2 juin N+1 afin de traduire les conséquences de cet événement. Nous sommes de ce fait amenés à émettre un nouveau rapport qui se substitue à notre premier rapport du 15 mai N+1.**

Nous certifions que **ces nouveaux comptes annuels** sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

(...)

**Vérifications spécifiques**

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

***Informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires***

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les autres documents sur la situation financière et les comptes annuels adressés aux actionnaires.

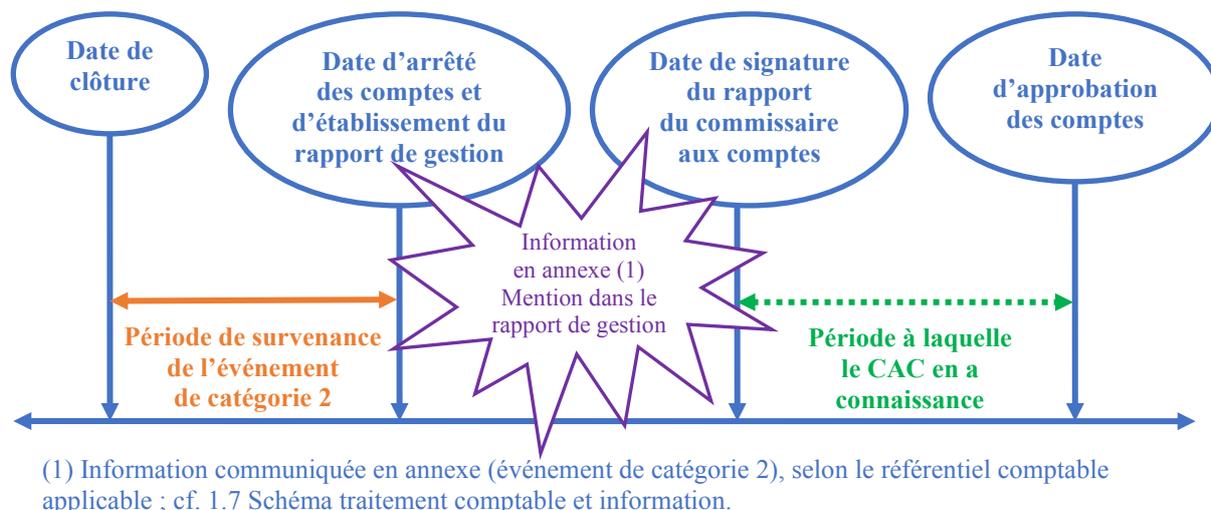
Nous attestons de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement mentionnées à l'article D.441-4 du code de commerce.

(...)

**Paris, le 3 juin N+1**

Signature

c) Illustration du cas 1I : Événement postérieur à la clôture de catégorie 2 survenu avant la date d'arrêté des comptes, connu par le commissaire aux comptes après la signature du rapport



Les comptes de la société ABC ont été arrêtés par le conseil d'administration du 15 avril N+1.

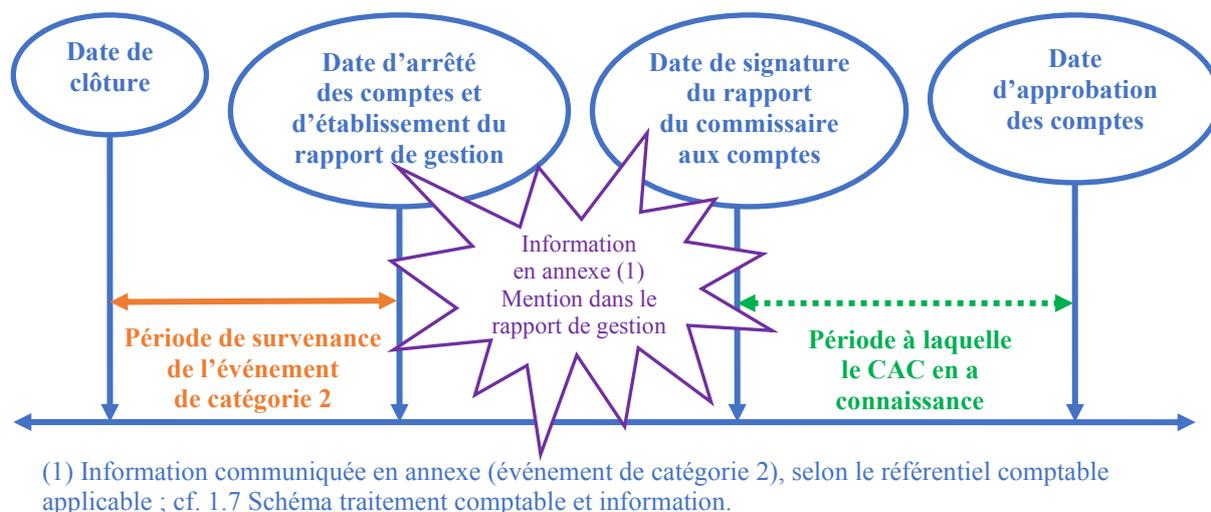
Après la signature du rapport sur les comptes, il est porté à la connaissance du commissaire aux comptes que le 14 avril N+1 une explosion a détruit totalement l'une des usines de la société ABC située en Inde.

La société ABC ne souhaite pas procéder à un nouvel arrêté de ses comptes afin de compléter l'information en annexe.

Conformément au paragraphe 17 de la NEP 560, le commissaire aux comptes émet un nouveau rapport faisant référence au précédent.

Ce nouveau rapport, faisant état d'une réserve, comporte les mentions spécifiques de l'exemple [1G](#).

d) Illustration du cas 1J : Événement postérieur à la clôture de catégorie 2 survenu avant la date d'arrêté des comptes, connu par le commissaire aux comptes après la signature du rapport



Dans la situation évoquée dans l'exemple [1I](#), si la société ABC décide de procéder à un nouvel arrêté de ses comptes afin de prendre en compte l'événement postérieur et de compléter son rapport de gestion,

bien que cela ne soit pas prévu par la NEP 560, le commissaire aux comptes émet un nouveau rapport « complet » faisant référence au précédent.

Ce nouveau rapport comporte les mentions spécifiques de l'exemple [1H](#).

### 3.42 Événement postérieur à la clôture survenu après la date d'arrêté des comptes

#### 3.42.1 Démarche

Dans l'hypothèse où le commissaire aux comptes a connaissance d'un événement postérieur à la clôture survenu après la date d'arrêté des comptes et que l'entité décide de ne pas procéder à un nouvel arrêté des comptes, les dispositions du paragraphe 18 de la NEP 560 s'appliquent :

*« 18. Lorsque le commissaire aux comptes a connaissance, entre la date de signature de son rapport et la date d'approbation des comptes, d'un événement postérieur survenu après la date d'arrêté des comptes, il s'enquiert auprès de l'organe compétent de son intention de communiquer une information sur cet événement à l'organe appelé à statuer sur les comptes.*

*Lorsqu'une telle communication n'est pas prévue, le commissaire aux comptes rédige une communication dont il est donné lecture lors de la réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes ou qui est portée à sa connaissance. »*

Lorsque l'organe compétent de l'entité indique au commissaire son intention de communiquer l'information à l'organe appelé à statuer sur les comptes, le commissaire aux comptes peut utilement demander à avoir connaissance du projet de communication préalablement à la réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

En revanche, lorsque qu'une telle communication n'est pas prévue, celle du commissaire aux comptes pourra comporter les mentions suivantes :

- a) un intitulé qui précise qu'il s'agit d'une communication en qualité de commissaire aux comptes ;
- b) le destinataire de la communication ;
- c) une introduction qui précise :
  - que l'événement est survenu postérieurement à la date d'arrêté des comptes et à la signature du rapport sur les comptes ;
  - la responsabilité du commissaire aux comptes au regard de la position retenue par l'organe compétent ;
- d) la description de l'événement sur la base des éléments dont il a connaissance ;
- e) la date de la communication ;
- f) la signature du commissaire aux comptes.

Cette communication ne peut s'assimiler à un nouveau rapport qui se substituerait au rapport sur les comptes déjà émis. Elle constitue un complément d'information relatant les faits que l'organe appelé à statuer sur les comptes doit connaître pour se prononcer sur les comptes en connaissance de cause.

Dans une telle situation, afin de s'assurer que sa communication est effectivement lue ou portée à la connaissance de l'organe appelé à statuer sur les comptes, le commissaire aux comptes peut notamment s'efforcer d'assister à la réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

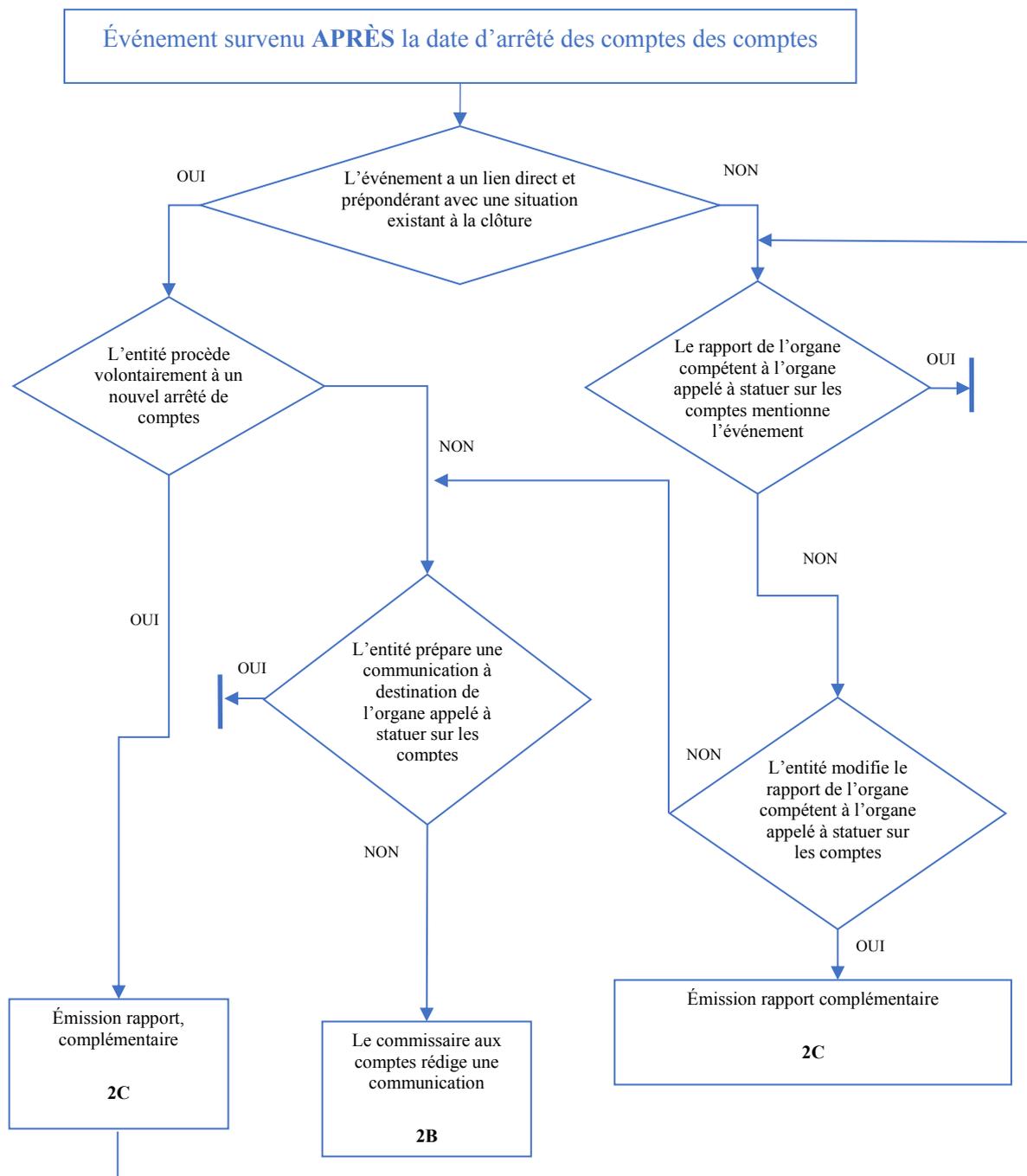
Il est nécessaire que la communication du commissaire aux comptes soit mentionnée au procès-verbal de la réunion. L'article R. 225-106 du code de commerce précise notamment que le procès-verbal de l'assemblée doit comporter la mention des « documents et rapports soumis à l'assemblée », ainsi qu'un « résumé des débats ».

Il est toutefois recommandé de veiller à la preuve de cette communication dans la mesure où un « *résumé des débats* » n'est pas aussi précis qu'un rapport établi par le commissaire aux comptes.

Enfin, en l'absence de disposition législative ou réglementaire en ce sens, il n'apparaît pas que les associés ou actionnaires ou membres de l'organe délibérant appelés à délibérer et statuer sur toutes les questions relatives aux comptes doivent également délibérer explicitement sur la communication faite par le commissaire aux comptes.

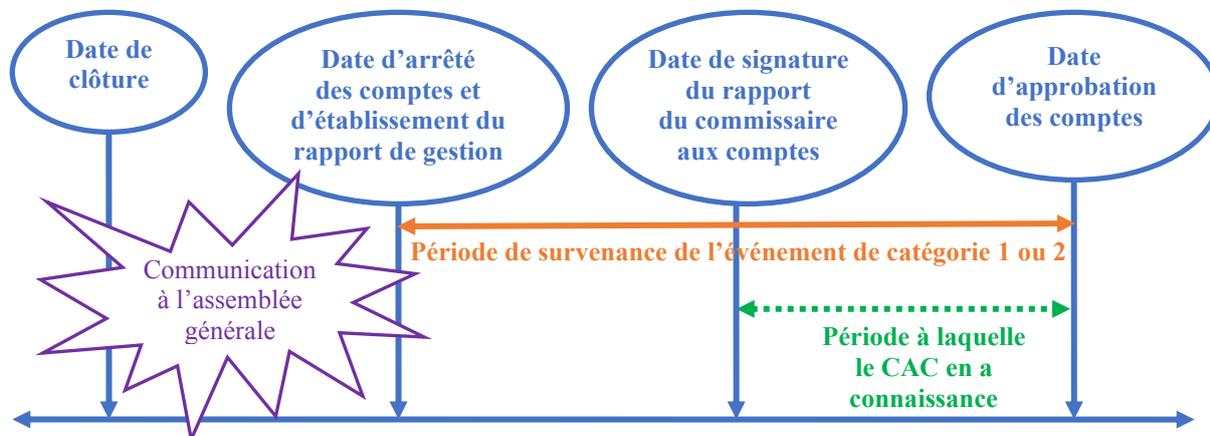
Le schéma ci-après illustre la démarche décrite au paragraphe 18 de la NEP 560, et intègre l'hypothèse où l'organe compétent procède à un nouvel arrêté des comptes, et le cas échéant complète son rapport à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

**Événement postérieur à la clôture porté à la connaissance du commissaire aux comptes  
APRÈS la date de signature du rapport et AVANT la date d’approbation des comptes**



### 3.42.2 Exemples d'application

- a) Illustration du cas 2B : Événement postérieur à la clôture de catégorie 1 ou 2 survenu après la date d'arrêt des comptes et connu par le commissaire aux comptes après la signature du rapport sur les comptes



Les comptes de la société ABC ont été arrêtés par le conseil d'administration du 15 avril N+1.

Le rapport du commissaire aux comptes a été signé le 15 mai N+1.

Le 20 mai N + 1 un incendie a eu lieu dans un entrepôt.

La société ABC ne souhaite pas préparer une communication à l'assemblée générale.

*Exemple de formulation :*

**Communication du commissaire aux comptes sur un événement survenu postérieurement à la date d'arrêt des comptes**

**Exercice clos le 31 décembre N**

**Assemblée générale du 31 mai N+1**

Aux actionnaires,

Après la signature de notre rapport sur les comptes en date du 15 mai N+1, nous avons eu connaissance de l'événement suivant, survenu postérieurement à la date d'arrêt des comptes de l'exercice clos le 31 décembre N.

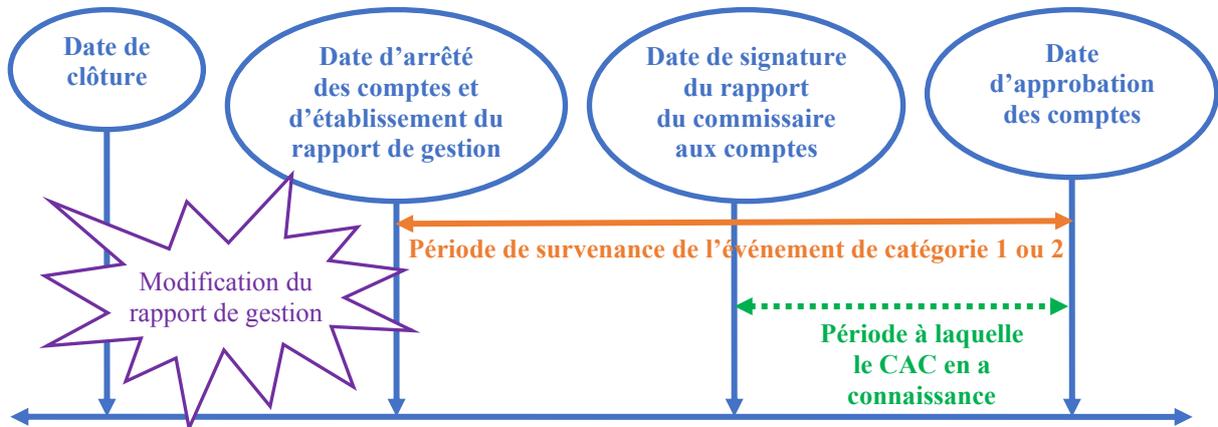
Votre conseil d'administration n'ayant pas prévu de vous adresser une communication sur ce sujet, il nous appartient, en notre qualité de commissaire aux comptes et en application des normes d'exercice professionnel applicables en France, de porter à votre connaissance cet événement.

**Un incendie a eu lieu le 20 mai N+1 dans l'un des entrepôts de votre société et l'intégralité des produits s'y trouvant stockés a été détruite.**

Paris, le 22 mai N+1

Signature

b) Illustration du cas 2C : Événement postérieur à la clôture de catégorie 1 ou 2 survenu après la date d'arrêté des comptes et connu par le commissaire aux comptes après la signature du rapport sur les comptes



Les données de l'exemple sont identiques à celles du cas [2B](#). Toutefois, la société ABC décide de profiter de la réunion du conseil d'administration devant se tenir le 23 mai pour compléter le rapport de gestion.

Dans ce cas, bien que cela ne soit pas explicitement prévu par la NEP 560, la CNCC recommande que le commissaire aux comptes émette un rapport complémentaire (cf. 2.25.3D) de la NI I – *Les commissaires aux comptes sur les rapport annuels et consolidés*.

### 3.5 MODIFICATION DES COMPTES PAR L'ORGANE APPELÉ À STATUER SUR LES COMPTES

Dans l'hypothèse où l'organe appelé à statuer sur les comptes décide de modifier les comptes, en application des dispositions des articles L. 232-21<sup>41</sup> (SNC), L. 232-22<sup>42</sup> (SARL) et L. 232-23<sup>43</sup> (sociétés par actions) du code de commerce, les rapports du commissaire aux comptes sont complétés de leurs observations sur les modifications apportées par l'assemblée qui leur ont été soumises.

Bien que ces articles n'imposent pas l'émission d'un nouveau rapport du commissaire aux comptes, la CNCC considère que l'émission d'un nouveau rapport se substituant au précédent est préférable car elle permet d'éviter que les comptes finalement approuvés et diffusés ne soient différents de ceux certifiés. Ce nouveau rapport est émis en lieu et place des observations sur les modifications.

Cette démarche est retracée dans le schéma ci-après.

---

<sup>41</sup> Extrait de l'article L. 232-21 :

*« I. – Les sociétés en nom collectif dont tous les associés indéfiniment responsables sont des sociétés à responsabilité limitée ou des sociétés par actions sont tenues de déposer au greffe du tribunal, pour être annexés au registre du commerce et des sociétés, dans le mois suivant l'approbation des comptes annuels par l'assemblée ordinaire des associés ou dans les deux mois suivant cette approbation lorsque ce dépôt est effectué par voie électronique :*

*1° Les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes consolidés, le rapport sur la gestion du groupe, les rapports des commissaires aux comptes sur les comptes annuels et les comptes consolidés, éventuellement complétés de leurs observations sur les modifications apportées par l'assemblée qui leur ont été soumis ; (...)*

*Le rapport de gestion doit être tenu à la disposition de toute personne qui en fait la demande, selon des conditions définies par décret en Conseil d'Etat. »*

<sup>42</sup> Extrait de l'article L. 232-22 :

*« I. - Toute société à responsabilité limitée est tenue de déposer au greffe du tribunal, pour être annexés au registre du commerce et des sociétés, dans le mois suivant l'approbation des comptes annuels par l'assemblée ordinaire des associés ou par l'associé unique ou dans les deux mois suivant cette approbation lorsque ce dépôt est effectué par voie électronique :*

*1° Les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes consolidés, le rapport sur la gestion du groupe, les rapports des commissaires aux comptes sur les comptes annuels et les comptes consolidés, éventuellement complétés de leurs observations sur les modifications apportées par l'assemblée ou l'associé unique aux comptes annuels qui leur ont été soumis ; (...)*

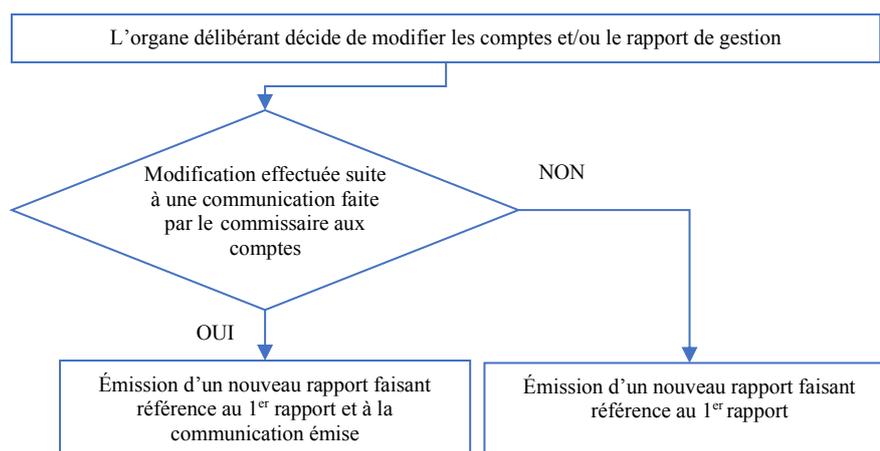
*Le rapport de gestion doit être tenu à la disposition de toute personne qui en fait la demande, selon des conditions définies par décret en Conseil d'Etat. »*

<sup>43</sup> Extrait de l'article L. 232-23 :

*« I. - Toute société par actions est tenue de déposer au greffe du tribunal, pour être annexés au registre du commerce et des sociétés, dans le mois suivant l'approbation des comptes annuels par l'assemblée générale des actionnaires ou dans les deux mois suivant cette approbation lorsque ce dépôt est effectué par voie électronique :*

*1° Les comptes annuels, le rapport de gestion, le rapport des commissaires aux comptes sur les comptes annuels, le cas échéant, éventuellement complété de leurs observations sur les modifications apportées par l'assemblée aux comptes annuels qui ont été soumis à cette dernière ainsi que, le cas échéant, les comptes consolidés, le rapport sur la gestion du groupe, le rapport des commissaires aux comptes sur les comptes consolidés et le rapport du conseil de surveillance ; (...)*

*Il est fait exception à l'obligation de déposer le rapport de gestion pour les sociétés mentionnées au premier alinéa autres que celles dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou sur un système multilatéral de négociation soumis aux dispositions du II de l'article L. 433-3 du code monétaire et financier dans les conditions prévues par le règlement général de l'Autorité des marchés financiers. Le rapport de gestion doit toutefois être tenu à la disposition de toute personne qui en fait la demande, selon des conditions définies par décret en Conseil d'Etat. »*



Les modalités d'élaboration de ce nouveau rapport sont explicitées au paragraphe 11.74 de la note d'information de la CNCC NI. I - *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, 3<sup>ème</sup> édition de décembre 2018.

### 3.6 PÉRIODE POSTÉRIEURE À LA DATE D'APPROBATION DES COMPTES

La période se situant après la date d'approbation des comptes n'est pas visée par la NEP 560. Conformément à cette NEP, la phase de diligences du commissaire aux comptes visant à l'identification d'événements postérieurs à la clôture, telle que prévue aux paragraphes 05 à 07 de la NEP, a pris fin à la date de signature du rapport sur les comptes. De même, les procédures susceptibles d'être mises en œuvre en application des paragraphes 16 à 18 de cette NEP n'ont plus lieu d'être après la date d'approbation des comptes.

Dans l'hypothèse où l'entité déciderait de procéder à la modification des comptes antérieurement approuvés par l'organe délibérant, le commissaire aux comptes se réfère au paragraphe 11.8 de la note d'information de la CNCC NI. I - *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, 3<sup>ème</sup> édition de décembre 2018, afin de déterminer l'attitude à adopter.

### 3.7 CONSÉQUENCES SUR LES DILIGENCES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES DE L'ÉMISSION D'UN NOUVEAU RAPPORT « COMPLET » SUR LES COMPTES

Lorsque le commissaire aux comptes est conduit à émettre un nouveau rapport « complet » sur les comptes se substituant à celui précédemment émis, les diligences d'identification des événements postérieurs à la clôture, telles que prévues par les paragraphes 05 à 07 de la NEP 560, s'appliquent pour la période s'écoulant entre l'émission des deux rapports.

## 4. DOCUMENTATION DES TRAVAUX

---

En matière de documentation des travaux relatifs aux événements postérieurs à la clôture, il convient de se référer aux principes généraux définis par la NEP 230 - *Documentation de l'audit des comptes*.

Au cas particulier des diligences effectuées jusqu'à une date la plus rapprochée possible de celle de la signature du rapport, en matière d'identification des événements postérieurs à la clôture, le dossier de travail peut notamment comporter<sup>44</sup> :

- la prise de connaissance des procédures mises en place par la direction de l'entité pour identifier les événements postérieurs à la clôture ;
- les conclusions tirées de la consultation des procès-verbaux ou des comptes rendus des réunions tenues par l'organe appelé à statuer sur les comptes, et par les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce après la date de clôture de l'exercice ;
- la prise de connaissance, le cas échéant, des dernières situations intermédiaires et des derniers documents prévisionnels établis par l'entité ;
- les comptes rendus d'entretiens avec les personnes compétentes de l'entité concernant l'évolution des procès, des contentieux et des litiges depuis la date d'arrêt des comptes ou celle des contrôles si elle est postérieure ;
- les comptes rendus d'entretiens avec la direction de l'entité portant sur sa connaissance de la survenance d'événements postérieurs à la clôture ;
- la description des événements postérieurs à la clôture identifiés ;
- les vérifications effectuées sur le traitement comptable ou l'information donnée par l'entité dans les comptes ;
- la justification des décisions prises lorsque les événements postérieurs à la clôture ont une incidence sur le contenu du rapport.

Après la date de signature du rapport, conformément au paragraphe 09 de la NEP 230 *Documentation de l'audit des comptes*, il ne peut être apporté aucune modification de fond aux éléments de documentation du dossier :

« 09. Le commissaire aux comptes documente ses travaux au fur et à mesure de leur réalisation et dans des délais compatibles avec leur revue.

*Au-delà de la date de signature de son rapport, le commissaire aux comptes ne peut apporter aucune modification de fond aux éléments de documentation. Il ne peut y apporter que des modifications de forme ou revoir leur classement dans un délai de quatre-vingt-dix jours<sup>45</sup> après la réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes. »*

Lorsque le commissaire aux comptes a connaissance d'événements postérieurs à la clôture après la date de l'émission de son rapport, les dispositions du paragraphe 10 de la NEP 230 *Documentation de l'audit des comptes* sont les suivantes :

« 10. Lorsque le commissaire aux comptes a connaissance, entre la date de signature de son rapport et la date d'approbation des comptes, d'un événement qui le conduit à mettre en œuvre de nouvelles procédures d'audit ou à formuler de nouvelles conclusions, il complète son dossier en y consignant :

---

<sup>44</sup> La documentation des communications du commissaire aux comptes d'une société consolidante, avec les commissaires aux comptes ou les auditeurs de composants, relatives à l'identification des événements postérieurs à la clôture, n'est pas abordée dans la présente note d'information. Elle fait l'objet de développements dans la note d'information de la CNCC n° XI « Le commissaire aux comptes et l'audit des comptes consolidés. »

<sup>45</sup> Ce délai a été modifié par le décret n°2016-1026 du 26 juillet 2016 : le dossier doit désormais être clôturé au plus tard 60 jours après la signature du rapport sur les comptes (article R. 823-10 du code de commerce).

- *les circonstances de la survenance de cet événement ;*
  - *la nature de cet événement ;*
  - *la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre en conséquence ;*
  - *les caractéristiques qui permettent d'identifier les éléments qu'il a testés afin de préciser l'étendue des procédures mises en œuvre ;*
  - *les résultats de ces procédures et les éléments collectés.*
- Il s'agit notamment d'événements postérieurs à la clôture de l'exercice. »*

Le dossier de travail peut notamment comporter :

- les comptes rendus des entretiens avec la direction de l'entité ;
- les documents reçus de l'entité ;
- les échanges ayant eu lieu avec les autorités de contrôle selon les dispositions législatives et réglementaires applicables ;
- la communication rédigée à l'attention de l'organe appelé à statuer sur les comptes ;
- le nouveau rapport « complet » émis ou le rapport complémentaire.

LES COMMISSAIRES AUX COMPTES  
**bâtisseurs d'une société de confiance**



**[www.cncc.fr](http://www.cncc.fr)**

200 - 216 rue Raymond Losserand  
75680 Paris cedex 14  
+33 (0)1 44 77 82 82

**SERVICE ÉDITION**

**Ventes, informations  
sur les ouvrages**

Tél. : 01 44 77 81 40  
[cnccservices.edition@cncc.fr](mailto:cnccservices.edition@cncc.fr)