

LE HAUT CONSEIL  
DU COMMISSARIAT  
AUX COMPTES

Rapport annuel 2007



Crédits photos : ministère de la Justice, SCICOM, C. Montagné

© La Documentation française - Paris, 2008



# LE MOT DE LA PRÉSIDENTE

L'année 2007 a été à la fois une année de continuité et une année de grand changement.

Comme il s'y était engagé, le Haut Conseil a mobilisé ses ressources pour doter la profession d'un jeu de normes homologuées nécessaires à la certification des comptes. Ce résultat est le fruit d'un travail entamé dès l'année 2004, qui a débouché sur l'homologation par la Garde des Sceaux de normes écrites selon des principes nouveaux et avec un objectif de clarification des diligences à mettre en œuvre par les professionnels du contrôle légal des comptes.

Les orientations prises en 2007 par le Haut Conseil constituent un socle nécessaire pour sécuriser la mission du commissaire aux comptes. Il reste encore à finaliser les normes définissant son périmètre d'intervention.

Il a également décidé de mettre en place un nouveau système de contrôles périodiques de l'activité de la profession. Tenant compte des impératifs de reconnaissance mutuelle des systèmes entre régulateurs étrangers et de l'entrée en vigueur la huitième directive européenne relative au contrôle légal des comptes, ce nouveau système, mis en place avec le concours de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et des compagnies régionales, marque un changement en profondeur des méthodes et des objectifs du contrôle de qualité. Son évaluation interviendra d'ici peu. Elle engagera la voie des futures discussions avec nos homologues étrangers.

L'actualité met en exergue les enjeux liés à la régulation. Son efficacité accrue suppose un renforcement des coordinations européenne et internationale, dans lesquelles le Haut Conseil pourra, grâce à ses moyens supplémentaires, jouer un rôle plus important.

Avec le soutien de la Garde des Sceaux, le Haut Conseil est devenu, en décembre 2007, une autorité publique indépendante dotée de la personnalité morale. Ce nouveau statut lui permettra de disposer de ressources propres et de remplir pleinement l'ensemble de ses missions en vue de relever le défi de la meilleure régulation.

Je tiens à remercier les membres du Collège pour la richesse de leur contribution aux délibérations du Haut Conseil, le secrétaire général et ses services pour leur implication et leurs apports techniques dans l'ensemble des travaux, ainsi que les personnalités extérieures qui ont partagé leur expertise et leur savoir sur les thèmes traités par le Haut Conseil.

**Christine Thin**

Ont contribué à l'activité 2007 du Haut Conseil et à la préparation du présent rapport :

S. Besnard, M. Doblado (*normes, saisines*),

A. de Kerdanet, V. Merienne-Jourquin (*saisines*),

A.I. Garcia (*discipline*),

M. Andrade-Gomes (*coopération*),

S. Festou, S. Mittelette, E. Revuelto (*contrôles périodiques, saisines*),

C. Dorléans (*coordination*).

# SOMMAIRE

LES MEMBRES DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES .....	8
<b>TITRE 1 – FONCTIONNEMENT DU HAUT CONSEIL</b> .....	9
1.1. L'organisation des travaux .....	9
1.2. Les moyens .....	10
1.3. La communication .....	11
<b>TITRE 2 – ACTIVITÉ NORMATIVE</b> .....	13
2.1. Les normes relatives à la certification des comptes .....	13
2.2. Les normes relatives aux autres interventions du commissaire aux comptes requis par les textes légaux et réglementaires .....	14
2.3. Les normes relatives aux « diligences directement liées à la mission » .....	15
2.4. Les pratiques professionnelles .....	16
2.5. Les travaux préparatoires à l'adoption de normes d'audit par l'Union européenne .....	17
<b>TITRE 3 – SAISINES SUR DES QUESTIONS DE DÉONTOLOGIE ET D'INDÉPENDANCE</b> .....	21
3.1. Les avis rendus par le Haut Conseil en 2007 .....	21
3.2. Les saisines du secrétaire général .....	23
3.3. Les saisines en cours d'examen au premier trimestre 2008 .....	23
<b>TITRE 4 – ACTIVITÉ JURIDICTIONNELLE</b> .....	25
4.1. Données chiffrées .....	25
4.2. Décisions rendues en matière de discipline .....	25
4.3. Décisions rendues en matière d'inscription .....	29
4.4. Décisions rendues en matière d'honoraires .....	32
<b>TITRE 5 – COOPÉRATION INTERNATIONALE</b> .....	35
5.1. La coopération européenne .....	35
5.2. La coopération à l'échelon mondial .....	36
5.3. La coopération bilatérale .....	37
<b>TITRE 6 – LES CONTRÔLES PÉRIODIQUES</b> .....	39
6.1. Rappel des orientations du Haut Conseil applicables aux contrôles de la campagne 2006-2007 .....	39
6.2. Résultats des contrôles .....	40
6.3. Les évolutions décidées par le Haut Conseil .....	43
6.4. Les évolutions attendues par le Haut Conseil .....	44
<b>ANNEXES</b> .....	47

# Les membres du Haut Conseil du commissariat aux comptes

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes est composé de douze membres :

- trois magistrats, issus de la Cour de cassation, de l'ordre judiciaire et de la Cour des comptes, le président étant le magistrat issu de la Cour de cassation ;
- le président de l'Autorité des marchés financiers ou son représentant, un représentant du ministère de l'Économie, un professeur des universités spécialisé en matière juridique, économique ou financière ;
- trois personnalités qualifiées dans les matières économique et financière : deux ayant compétences en matière d'appel public à l'épargne, une ayant compétence dans le domaine des petites et moyennes entreprises ou en matière d'associations ;
- trois commissaires aux comptes, dont deux ayant une expérience du contrôle des comptes des personnes faisant appel public à l'épargne ou à la générosité publique.

Un commissaire du Gouvernement désigné par le Garde des Sceaux siège auprès du Haut Conseil avec voix consultative.

## Présidente



**Christine THIN**  
*Conseiller  
à la Cour de cassation*

## Membres



**Michèle SIGNORET**  
*Conseiller  
à la cour d'appel de Paris*



**Jean-Michel de MOURGUES**  
*Conseiller maître  
à la Cour des comptes*



**Michel PRADA**  
*Président de l'Autorité  
des marchés financiers*



**Jérôme HAAS**  
*Directeur adjoint,  
direction du Trésor*



**Christian LAUBIE**  
*Administrateur de sociétés*



**Jean-Marie PILLOIS**  
*Administrateur de sociétés*



**Didier KLING**  
*Commissaire aux comptes*



**Gérard RIVIÈRE**  
*Commissaire aux comptes*



## Secrétariat général



**Hervé SYNDET**  
*Professeur de droit privé  
à l'université  
Panthéon-Assas (Paris II)*



**Christian AUBIN**  
*Conseiller du président  
de BNP Paribas*



**Philippe STEING**  
*Secrétaire général*



**Michel LEMIERE**  
*Secrétaire général adjoint*

## Commissaire du Gouvernement



**Michel TUDEL**  
*Commissaire aux comptes*



**Pascale FOMBEUR**  
*Directrice des affaires civiles  
et du Sceau*



**Patrice MORTUREUX  
de FAUDOAS**  
*Représentant du directeur  
des affaires civiles et du Sceau*

## Magistrat chargé du ministère public



**Yves JOBARD**  
*Avocat général  
à la Cour de cassation*



# Fonctionnement du Haut Conseil

## 1.1. L'organisation des travaux

Le Haut Conseil a tenu 27 séances en 2007, dont 9 consacrées à l'activité juridictionnelle.

Le groupe mixte de concertation sur les normes, assisté par les services permanents du Haut Conseil et de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, a poursuivi ses travaux et facilité l'exercice d'homologation des normes. Il a pu ainsi présenter des projets élaborés en commun par les services permanents et soumettre les points clés de ces projets au Haut Conseil avant la saisine officielle du Garde des Sceaux.

Le Haut Conseil a également constitué avec la Compagnie nationale un comité paritaire pour mettre en œuvre le nouveau système de contrôles périodiques. Avec l'aide des services permanents, des propositions concrètes ont pu être présentées au Haut Conseil pour élaborer le programme de contrôle, définir les échantillons, organiser le recrutement des contrôleurs qualité, définir et mettre en place de nouveaux outils de contrôles.

Ces deux organes paritaires valorisent les compétences des deux institutions et de leurs services permanents, dans le respect de leur indépendance. Ils contribuent à la qualité de l'audit et à celle de son contrôle.

La participation à ces derniers demande un fort investissement de la part des membres du Haut Conseil, appelés non seulement à valider les projets présentés par les services techniques, mais aussi à participer en amont à leur conception et à leur élaboration. Le Collège du Haut Conseil devient ainsi un organe appelé de manière quasiment permanente à émettre des avis, prendre des décisions et statuer.

L'organisation administrative du secrétariat général répond à la définition des missions du Haut Conseil.



La cohérence des travaux est assurée par le secrétaire général en croisant les informations détenues et traitées par chaque pôle, sur le plan national, européen et international. Les thèmes abordés doivent aussi être examinés au regard des évolutions internationales et des travaux menés par les organes internationaux et européens.

Au titre des travaux menés par la Commission européenne pour appliquer la huitième directive, le secrétaire général du Haut Conseil a poursuivi son activité de membre du groupe européen des organes de supervision de l'audit EGAOB (*European Group of Audit Oversight Bodies*). Le secrétariat général est également intervenu pour les sous-groupes de travail consacrés à la coopération entre superviseurs, aux normes d'audit internationales et aux tableaux de suivi de la transposition.



Les services du secrétariat général assistent la présidente dans la représentation du Haut Conseil et préparent les travaux du forum international des superviseurs de la profession d'auditeur – IFIAR (*International Forum of Independent Audit Regulators*) et de ses groupes de travail.

## 1.2. Les moyens

La nature des missions du Haut Conseil est restée identique durant l'année 2007. Son cadre juridique a été complété par le décret du 9 février 2007 qui précise les obligations déclaratives des commissaires aux comptes, les modalités de leur contrôle périodique et les conditions dans lesquelles le Haut Conseil peut négocier et conclure des accords internationaux.

Les dépenses du Haut Conseil sont restées stables en 2007. Elles se sont élevées à 1 400 000 euros. Les deux principaux postes de dépenses ont été la rémunération de ses agents permanents et la location de ses bureaux.

L'effectif théorique des services du Haut Conseil est passé à 13 personnes en fin d'année 2007, avec l'arrivée d'un secrétaire général adjoint. Néanmoins, son effectif réel est resté de 11 personnes, en raison de la vacance d'un poste et d'un départ non remplacé. Les contraintes budgétaires n'ont pas permis de procéder aux recrutements souhaités.

Comme les années précédentes, le secrétariat général a été amené, faute de moyens, à réduire son programme d'examen des contrôles et la présidente a dû renoncer à des actions au plan international.

Le Haut Conseil ne peut que constater, comme par le passé, l'écart important et croissant entre ses moyens financiers et ceux de ses homologues européens.

Cette situation a été prise en compte par la Garde des Sceaux, qui a fait adopter de nouvelles dispositions légales destinées à doter le Haut Conseil de moyens adéquats dans un statut rénové.

L'article 86 de la loi de finances pour 2008, publiée au *Journal officiel* du 27 décembre 2007, a transformé le statut du Haut Conseil en autorité publique indépendante dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Il pourra ainsi arrêter son budget, renforcer ses effectifs, être plus réactif aux attentes de la profession et renforcer sa présence dans les instances internationales.

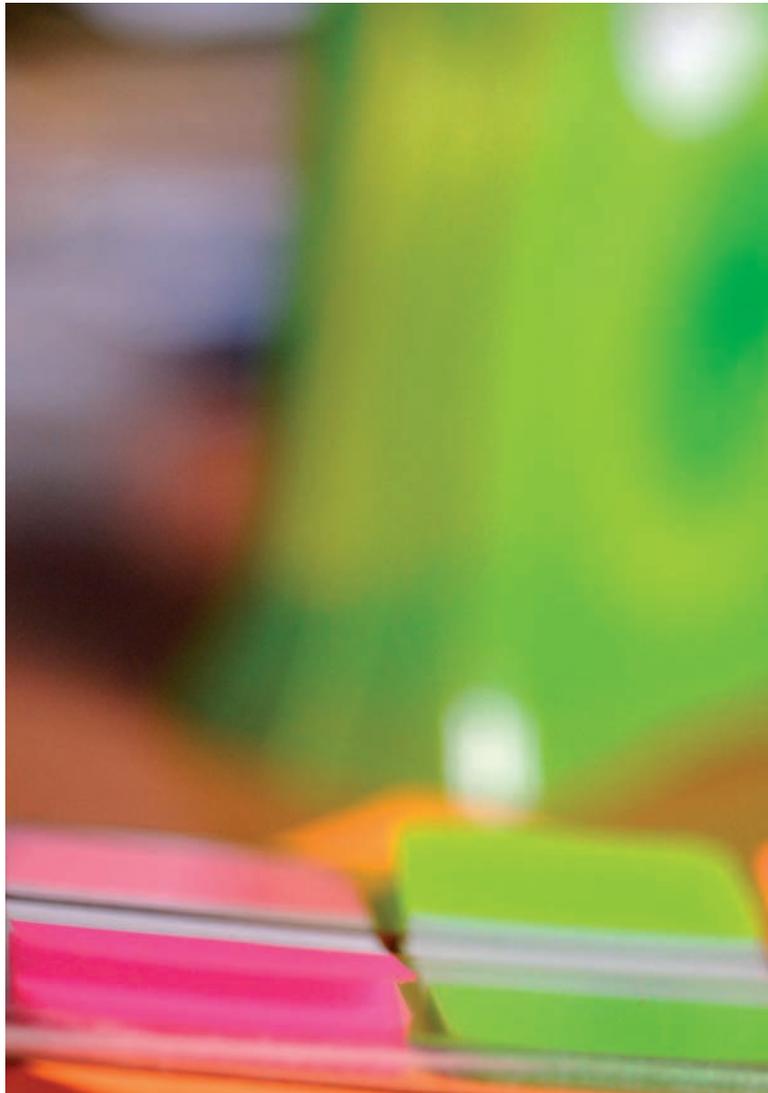


### 1.3. La communication

La communication du Haut Conseil vise à assurer la transparence sur son activité. Ses principaux supports sont le site internet [www.h3c.org](http://www.h3c.org) et le rapport annuel.

La fréquentation du site est passée de 100 000 pages consultées en 2006 à 350 000 en 2007.

Figurent sur le site les délibérations du Haut Conseil relatives aux normes d'exercice professionnel et aux bonnes pratiques professionnelles, les avis rendus sur les saisines sur des situations individuelles ainsi que les décisions relatives aux contrôles périodiques.



# Activité normative

Durant l'année 2007, le Haut Conseil a examiné, en vue de leur homologation par la Garde des Sceaux et selon un calendrier proposé par le groupe de concertation entre le Haut Conseil et la Compagnie nationale, des projets de normes relatives :

- à la certification des comptes ;
- à d'autres obligations légales ou réglementaires ;
- aux diligences directement liées à la mission.

En outre, le Haut Conseil, à la suite d'une attente exprimée par la profession, a défini les principes devant prévaloir lors de la conception, par la Compagnie nationale, de guides d'application des normes.

L'année 2007 a également été consacrée à la poursuite du projet de clarification des normes internationales ISA (*International Standards on Auditing*).

## 2.1. Les normes relatives à la certification des comptes

Le Haut Conseil, répondant aux exigences posées par la loi de sécurité financière, s'est fixé l'objectif, en 2007, de doter les commissaires aux comptes d'un corpus de normes d'exercice professionnel relatives à la réalisation de la mission de certification des comptes.

Le référentiel antérieur devenu caduc par l'effet du Code de déontologie de la profession, approuvé par décret en Conseil d'État, il devenait indispensable de fournir aux commissaires aux comptes les normes homologuées permettant de sécuriser leur intervention.

Les dix normes précédemment homologuées en 2006 permettaient de définir les principes essentiels de la démarche d'audit, fondée sur une évaluation préalable des risques. En 2007, les nouvelles normes ont développé les aspects spécifiques permettant la correcte réalisation de la mission.

Au total, au 31 décembre 2007, 27 normes homologuées décrivent les diligences à mettre en œuvre pour aboutir à la certification des comptes prévue à l'article L. 823-9 du Code de commerce.

### Repère

#### Mandat de commissaire aux comptes

#### Code de commerce

#### Article L. 823-9

« Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont 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 personne ou de l'entité à la fin de cet exercice.

Lorsqu'une personne ou une entité établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation [...] »

### Repère

#### Date limite pour la valeur d'usage des anciennes normes

#### Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

#### Article 14

« Les normes du référentiel établi par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes avant l'entrée en vigueur de la loi du 1<sup>er</sup> août 2003 de sécurité financière et non contraires aux lois et règlements ont une valeur d'usage, jusqu'à leur remplacement par des normes d'exercice professionnel mentionnées au premier alinéa et, **au plus tard, jusqu'au 1<sup>er</sup> mai 2007** ».

## 2.2. Les normes relatives aux autres interventions du commissaire aux comptes requises par les textes légaux et réglementaires

Le législateur a confié au commissaire aux comptes chargé de certifier les comptes d'autres prérogatives contribuant à la sécurité des informations diffusées par les entités. Le Haut Conseil a été favorable à l'élaboration de normes sur ces prérogatives et a, en conséquence, examiné les projets qui lui étaient soumis.

Les normes «*procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, rapport du commissaire aux comptes sur le rapport de président*» et «*examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires*», entrent dans cette catégorie. Elles ont été homologuées au cours de l'année 2007.

D'autres projets de normes, comme la vérification du rapport de gestion, ou le contrôle du prospectus, ont été examinés en 2007 par le groupe de travail en charge de la concertation entre le Haut Conseil et la Compagnie nationale. Ces projets n'ont pas encore donné lieu à une saisine de la part de la Compagnie nationale, même si les points identifiés à l'occasion de cet examen justifient qu'ils soient présentés prochainement au Haut Conseil.



### Repère

#### Processus de concertation

Version Projet	Étape 1 : la CNCC et les services du H3C préparent un projet de norme
Concertation	Étape 2 : concertation entre représentants de la CNCC et du H3C – débat sur les options de fond – élaboration d'une version de la norme dite « de concertation »
Version concertation	
Recommandations	Étape 3 : le Haut Conseil examine la version de concertation – il fait part de recommandations à la CNCC pour l'élaboration d'une version amendée
Version saisine	Étape 4 : la CNCC saisit le Garde des Sceaux – sur la base d'une version amendée de la norme susceptible de recueillir un avis favorable
Avis du H3C au Garde des Sceaux	Étape 5 : sur saisine du Garde des Sceaux, le Haut Conseil rend son avis – favorable ou défavorable – assorti d'éventuelles observations
Norme homologuée	Étape 6 : Le Garde des Sceaux homologue la norme d'exercice professionnel – la norme homologuée est publiée au Journal officiel

## 2.3. Les normes relatives aux « diligences directement liées à la mission »

Le Haut Conseil avait rendu en 2004 un avis défavorable à l'homologation d'un premier projet de norme de principe sur un « périmètre des diligences liées à la mission de commissaire aux comptes ». Le Haut Conseil avait préconisé que ce périmètre soit défini par l'adoption de normes identifiant des situations nécessitant des diligences des commissaires aux comptes et rejeté une approche par principes de ce périmètre.

L'objectif prioritaire relatif aux normes requises pour la certification ayant été atteint, le Haut Conseil a renouvelé en mai 2007 sa demande à la Compagnie nationale de lui présenter, dans le cadre du processus de concertation, des propositions de normes définissant les diligences directement liées à la mission.

À la suite de nombreux échanges entre les services permanents et le secrétariat général, de réunions de concertation organisées de juin 2007 à février 2008 entre les représentants de la Compagnie nationale et du Haut Conseil, les premiers projets proposés par la Compagnie nationale ont fait l'objet d'une saisine le 27 février 2008. Le Haut Conseil a rendu un avis favorable à l'homologation de trois normes dites « diligences directement liées ». Elles sont relatives aux attestations, à l'audit et à l'examen limité pouvant être effectués ou réalisés en dehors de la mission de certification des comptes. Elles présentent les conditions rendant possible une intervention pour le commissaire aux comptes en dehors des interventions prévues par les textes légaux ou réglementaires et définissent précisément les travaux à réaliser par le commissaire aux comptes dans les situations où il est amené à mettre en œuvre des diligences directement liées à sa mission.

L'homologation de ces normes est essentielle pour la profession, compte tenu du champ qu'elles ouvrent aux commissaires aux comptes en dehors de la certification des comptes.

### Repère

#### Diligences directement liées à la mission

##### Code de commerce

##### Article L. 822-11 (II)

« [...] II. – Il est interdit au commissaire aux comptes de fournir à la personne ou à l'entité qui l'a chargé de certifier ses comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par celle-ci au sens des I et II du même article, tout conseil ou toute autre prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel mentionnées au sixième alinéa de l'article L. 821-1. [...] »

### Repère

#### Prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission

	Audit	Examen limité	Attestation
Travaux mis en œuvre par le commissaire aux comptes sur les informations visées	Procédures définies par les 26 normes applicables à l'audit mis en œuvre pour la certification	Procédures moins étendues que celles requises pour un audit, définies par la norme « examen limité de comptes intermédiaires en application de textes légaux et réglementaires »	Procédures définies en fonction de l'objet de l'attestation
Niveau d'assurance obtenu	Assurance élevée qualifiée par convention d'« assurance raisonnable »	« Assurance modérée »	Niveau d'assurance variable
Rapport	Opinion selon laquelle les informations comportent ou non des anomalies significatives	Conclusion selon laquelle le commissaire aux comptes a relevé ou non des anomalies significatives	Conclusion adaptée aux travaux effectués et au niveau d'assurance obtenu

Sont autorisées en application de ces normes :

- l'émission d'attestations sur des informations financières particulières de l'entité ;
- la délivrance de rapports d'audit sur des situations comptables intermédiaires, sur des comptes proforma, ou sur des éléments issus des comptes, après avoir obtenu un niveau d'assurance « raisonnable » concernant les informations contrôlées ;
- et les missions d'examen limité ponctuelles, sur ces mêmes informations, lorsque le niveau d'assurance attendu quant aux informations visées par le rapport afférent du commissaire aux comptes est seulement « modéré ».

Ces normes sont d'autant plus essentielles que la Garde des Sceaux a rappelé officiellement, le 30 novembre 2007, dans une intervention qu'en l'absence de diligences directement liées à la mission définies par des normes d'exercice professionnel, le commissaire aux comptes n'était pas autorisé à fournir à l'entité qui l'a chargé de certifier ses comptes, des conseils ou autres prestations, de même qu'aux entités qui contrôlent ou sont contrôlées par cette dernière au sens des I et II de l'article L. 233-3 du Code de commerce.

Les travaux se poursuivent pour définir si d'autres diligences peuvent être confiées par une entité à son commissaire aux comptes. Des auditions ont été effectuées en 2007 et continuent d'être régulièrement organisées afin d'identifier les besoins des entreprises, des préparateurs et des utilisateurs des comptes sur des prestations autres que la certification, et de recueillir les réflexions des professionnels.

## 2.4. Les pratiques professionnelles

Le Haut Conseil n'a pas eu l'occasion, en 2007, d'identifier en les consacrant comme telles des « bonnes pratiques professionnelles ».

Le Haut Conseil a jugé utile, en décembre 2007, de délibérer sur les principes à observer lors de l'élaboration de « guides d'application » des normes d'exercice professionnel.

L'attention du Haut Conseil a été appelée sur l'intérêt pratique que représenteraient pour les commissaires aux comptes des guides d'application pour la mise en œuvre de la mission de certification. En effet, les commissaires aux comptes interviennent dans des entités petites ou grandes, dans des secteurs d'activité variés et des environnements spécifiques. Les principes et règles décrits dans les normes homologuées sont à mettre en œuvre en tenant compte de cette diversité. Les illustrations pratiques, les exemples sectoriels, sans revêtir un caractère obligatoire, facilitent leur application concrète aux différentes situations rencontrées par le commissaire aux comptes.

Le Haut Conseil, soulignant l'intérêt s'attachant à l'existence de tels guides pour le bon exercice de la profession, a souhaité rappeler les grandes lignes directrices devant prévaloir à l'élaboration de tels outils pratiques à destination des professionnels, de façon à garantir la sécurité de l'exercice professionnel.

Dans une délibération datée du 21 décembre 2007, il a rappelé la valeur juridique des normes, du fait de leur homologation par arrêté du Garde des Sceaux, et a souligné la nécessité d'assurer une parfaite concordance avec le contenu des normes de toute communication destinée à informer la profession sur les mêmes sujets.

### Repère

#### Principes définis par la délibération du 21 décembre 2007

Le guide d'application

- ne doit être élaboré qu'en cas de besoin d'exemples ou d'illustrations concrètes sur des situations ou des secteurs particuliers ;
- ne doit pas se substituer aux normes ;
- ne doit pas aboutir à affaiblir les règles et principes posés par les normes ;
- ne doit pas interpréter les normes ;
- ne doit pas occulter certaines dispositions des normes ;
- ne doit pas créer de nouvelles diligences.

## 2.5. Les travaux préparatoires à l'adoption de normes d'audit par l'Union européenne

Les travaux préparatoires à l'adoption de futures normes d'audit communes pour l'Union européenne ont continué en 2007 à mobiliser les services du Haut Conseil.

La huitième directive européenne prévoit, dans son article 26, que la Commission peut décider de l'applicabilité de normes d'audit internationales au sein de l'Union après un processus dit « de comitologie ». La Commission s'appuie, pour sa décision, sur le groupe des organes de supervision de l'audit, l'EGAOB (*European Group of Audit Oversight Bodies*) et sur le comité de régulation de l'audit, l'AuRC (*Audit Regulatory Committee*).

Les travaux préparatoires consistent à vérifier l'adéquation au contexte européen des normes internationales en cours de rédaction, à examiner la qualité des

diligences qu'elles prévoient, et à veiller à ce qu'elles soient clairement exprimées, pour qu'elles ne donnent pas lieu à des interprétations divergentes entre les États. Le Haut Conseil apporte aux services de la Commission son expertise en matière de normes et son expérience récente de l'évolution d'un référentiel normatif créé par la profession et conçu pour les professionnels, vers un cadre juridique défini par la loi, mis en œuvre par des arrêtés du Garde des Sceaux.

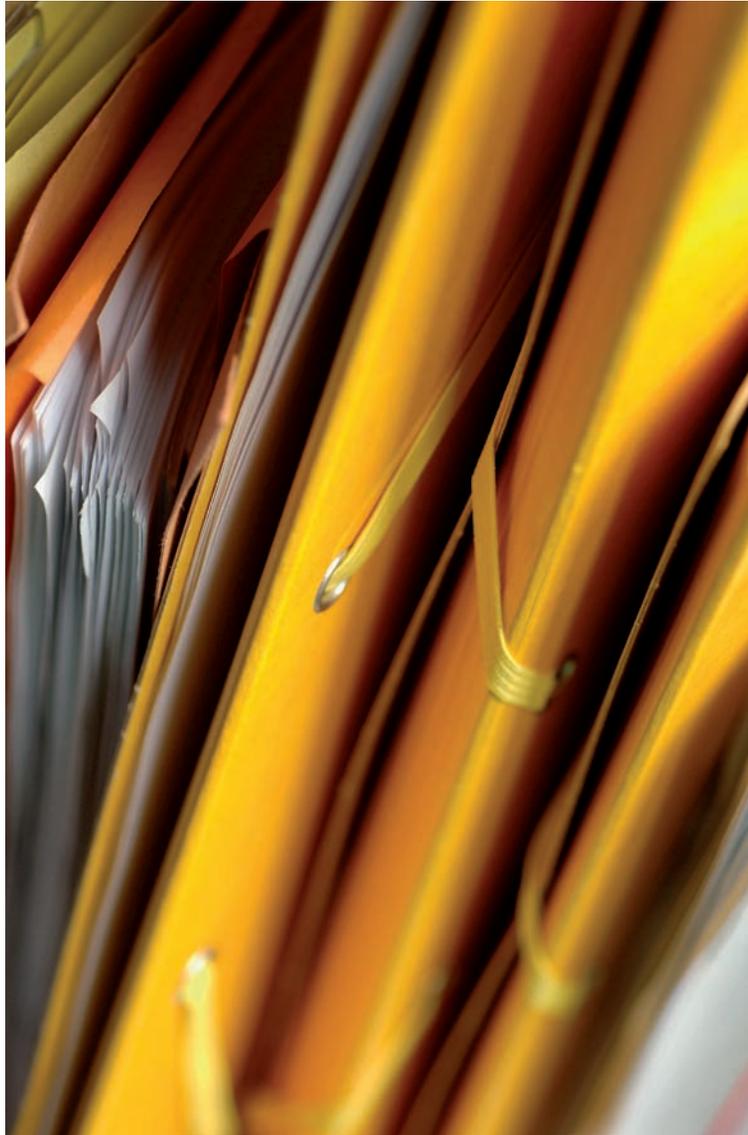
Au sein du groupe d'experts européens identifiés par la Commission européenne pour l'assister dans la préparation de l'adoption de normes communes pour l'Union européenne, les avis et positions prises par le Haut Conseil lors de l'examen des normes d'exercice professionnel sont relayés par son secrétariat général. Exploitant les travaux réalisés en France, ce dernier est chargé d'identifier en amont les problèmes soulevés par les projets de normes internationales ISA (*International Standards on Auditing*) proposés en exposé-sondage qui restent à résoudre avant une adoption de normes au niveau européen.

## Repère

### Liste des normes homologuées

Intitulé de la norme	Date avis du H3C	Date de l'arrêté	Publication au Journal officiel
Lettre de mission	28 novembre 2005	14 décembre 2005	21 décembre 2005
Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes	16 juin 2006	19 juillet 2006	1 <sup>er</sup> août 2006
Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives	7 juillet 2006	19 juillet 2006	1 <sup>er</sup> août 2006
Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques	7 juillet 2006	19 juillet 2006	1 <sup>er</sup> août 2006
Caractère probant des éléments collectés	26 juin 2006	19 juillet 2006	1 <sup>er</sup> août 2006
Planification de l'audit	28 septembre 2006	6 octobre 2006	14 octobre 2006
Anomalies significatives et seuil de signification	28 septembre 2006	6 octobre 2006	14 octobre 2006
Justification des appréciations	28 septembre 2006	6 octobre 2006	14 octobre 2006
Caractère probant des éléments collectés – applications spécifiques	22 décembre 2006	22 décembre 2006	30 décembre 2006
Les demandes de confirmation des tiers	22 décembre 2006	22 décembre 2006	30 décembre 2006
Procédures analytiques	22 décembre 2006	22 décembre 2006	30 décembre 2006
Procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière – Rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président	20 février 2007	5 mars 2007	6 avril 2007
Documentation de l'audit des comptes	4 avril 2007	10 avril 2007	3 mai 2007
Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes	4 avril 2007	10 avril 2007	3 mai 2007
Appréciation des estimations comptables	4 avril 2007	10 avril 2007	3 mai 2007
Intervention d'un expert	4 avril 2007	10 avril 2007	3 mai 2007
Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes	4 avril 2007	10 avril 2007	3 mai 2007
Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité	4 avril 2007	10 avril 2007	3 mai 2007
Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires	3 mai 2007	7 mai 2007	13 mai 2007

Intitulé de la norme	Date avis du H3C	Date de l'arrêté	Publication au Journal officiel
Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes	3 mai 2007	7 mai 2007	13 mai 2007
Évènements postérieurs à la clôture de l'exercice	2 mai 2007	7 mai 2007	13 mai 2007
Continuité d'exploitation	2 mai 2007	7 mai 2007	13 mai 2007
Déclarations de la direction	3 mai 2007	7 mai 2007	13 mai 2007
Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne	2 mai 2007	7 mai 2007	13 mai 2007
Changements comptables	3 mai 2007	7 mai 2007	13 mai 2007
Informations des exercices précédents	3 mai 2007	7 mai 2007	16 mai 2007
Sélection des éléments à contrôler	10 juillet 2007	18 juillet 2007	29 juillet 2007
Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés	10 juillet 2007	18 juillet 2007	29 juillet 2007
Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires	18 septembre 2007	29 novembre 2007	5 décembre 2007
Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	3 mars 2008	20 mars 2008	23 mars 2008
Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	3 mars 2008	20 mars 2008	23 mars 2008
Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	3 mars 2008	20 mars 2008	23 mars 2008



# Saisines sur des questions de déontologie et d'indépendance

## 3.1. Les avis rendus par le Haut Conseil en 2007

En 2007, sur le fondement de l'article R. 821-6 du Code de commerce, le Haut Conseil a rendu des avis sur des questions déontologiques à partir de situations individuelles portées à sa connaissance par

### Repère

#### Personnes habilitées à saisir le Haut Conseil d'une question relative à la déontologie et l'indépendance des commissaires aux comptes

- Garde des Sceaux.
- Ministre chargé de l'Économie.
- Procureur général près la Cour des comptes.
- Président de la CNCC.
- Président de l'Autorité des marchés financiers.
- Présidents des CRCC.
- Commissaires aux comptes.

des commissaires aux comptes ou des autorités. Il s'est également autosaisi de situations identifiées par des personnes ne figurant pas sur la liste des personnes habilitées à le saisir.

Dès lors que les saisines sont recevables, elles sont instruites par le secrétariat général qui les présente, sous une forme anonyme, au Haut Conseil. Si des précisions peuvent être apportées dans le cadre de l'instruction du dossier, il n'entre pas dans les prérogatives du Haut Conseil de vérifier la réalité de l'ensemble des éléments de fait ni d'organiser une procédure contradictoire. Le Haut Conseil considère qu'il ne peut, à l'occasion de ses avis, ni trancher des litiges, ni jouer le rôle d'arbitre. Les éléments de fait dont il est saisi sont analysés de façon à formuler une réponse de principe ayant vocation à s'appliquer aux situations identiques à celles décrites dans ses avis. Le Haut Conseil peut être amené à reformuler les questions lorsque ces dernières ne peuvent pas être traitées en l'état.

Il appartient ensuite aux professionnels d'examiner leur situation au regard des principes et solutions retenus dans les avis.

### Repère

#### Dispositions du Code de déontologie invitant les commissaires aux comptes à saisir le Haut Conseil de leur situation

Thème	Rappel des dispositions prévues par le code	Référence
Mesures de sauvegarde	En cas de doute sérieux ou de difficultés d'interprétation portant sur des situations à risques, le commissaire aux comptes saisit le Haut Conseil. Il doit préalablement en informer le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes	Article 12
Appartenance à un réseau	En cas de doute sur son appartenance à un réseau, le commissaire aux comptes saisit pour avis le Haut Conseil	Article 22
Fourniture de prestations de services par un membre du réseau à la personne dont les comptes sont certifiés	En cas de doute sur le caractère directement lié ou non à la mission de commissaire aux comptes des prestations fournies par les membres de son réseau à l'entité dont il certifie les comptes, le commissaire aux comptes saisit pour avis le Haut Conseil	Article 23
Rapport entre le total des honoraires et le total des revenus	En cas de difficulté sérieuse pour apprécier sa dépendance financière à l'égard de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés, le commissaire aux comptes saisit pour avis le Haut Conseil	Article 34

Huit avis ont été rendus par le Haut Conseil en 2007 sur les thèmes suivants.

Objet de la saisine	Qualité de l'auteur de la saisine	Avis du Haut Conseil
<b>Exercice en réseau</b>		
Appartenance de l'expert-comptable et du commissaire aux comptes d'une entité à un même réseau à la suite du rapprochement de leurs cabinets respectifs	Haut Conseil (autosaisine)	8 mars 2007 <i>annexe 3-4</i>
Saisine en application de l'article 22 du Code de déontologie sur l'appartenance à un réseau de cabinets d'expertise-comptable et de commissariat aux comptes	Commissaire aux comptes	29 mars 2007 <i>annexe 3-5</i>
<b>Indépendance, conflit d'intérêts</b>		
Possibilité pour un commissaire aux comptes d'accepter une mission de commissariat aux apports dans l'entité bénéficiaire de l'apport des titres de l'entité dont il certifie les comptes	Commissaire aux comptes	11 janvier 2007 <i>annexe 3-1</i>
Prestations fournies par un commissaire aux comptes à une société « sœur » de l'entité dont il certifie les comptes	Haut Conseil (autosaisine)	11 janvier 2007 <i>annexe 3-2</i>
<b>Liens personnels, professionnels, financiers</b>		
Existence de liens personnels, professionnels et financiers entre un commissaire aux comptes et l'association dont il certifie les comptes ou les dirigeants de celle-ci. (saisine portant sur l'application des articles 6 et 26 à 30 du Code de déontologie)	Commissaire aux comptes	8 février 2007 <i>annexe 3-3</i>
<b>Certification des comptes sur une base volontaire</b>		
Possibilité pour un commissaire aux comptes d'accepter une mission de certification légale des comptes dans une entité alors qu'il a « certifié » les comptes de cette entité au cours de l'exercice précédent, en l'absence d'obligation légale pesant sur l'entité de nommer un commissaire aux comptes	Commissaire aux comptes	22 novembre 2007 <i>annexe 3-6</i>
Possibilité pour le commissaire aux comptes d'une entité souhaitant faire certifier ses comptes combinés, en l'absence d'obligation légale, d'accepter la mission, en cette qualité	Haut Conseil (autosaisine)	22 novembre 2007 <i>annexe 3-7</i>
<b>Co-commissariat aux comptes</b>		
Répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes d'une entité, dans plusieurs cas de figure	Haut Conseil (autosaisine)	22 novembre 2007 <i>annexe 3-8</i>

Dans ses avis, le Haut Conseil a apporté des clarifications sur la notion de « réseau » dans des situations de rapprochement de cabinets d'expertise comptable et de commissariat aux comptes.

Il s'est prononcé sur la fourniture à une société sœur ou à une société bénéficiaire des titres de l'entité dont les comptes sont certifiés, de prestations susceptibles de porter atteinte à l'indépendance des commissaires aux comptes ou de les placer en situation de conflit d'intérêts.

Le Haut Conseil a précisé les conditions de la nomination par une entité d'un commissaire aux comptes en l'absence d'obligation légale. Il a, par ailleurs, indiqué que lorsqu'un commissaire aux comptes a été désigné par une entité sur une base volontaire, il peut accepter de poursuivre sa mission dans l'entité concernée lorsqu'elle devient soumise à l'obligation de nommer un commissaire aux comptes.

Dans des situations de co-commissariat aux comptes, il a rendu des avis sur l'équilibre de la répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes.

Ces avis ont été publiés sur le site internet du Haut Conseil et figurent en annexe au présent rapport d'activité.

## 3.2. Les saisines du secrétaire général

Le secrétariat général a répondu à des demandes d'information sur le statut et les règles du commissariat aux comptes.

Il a été destinataire de mises en cause de commissaires aux comptes qui lui ont été adressées par des actionnaires ou des dirigeants de sociétés.

Il a traité ces saisines dans le cadre de ses attributions propres.

### 3.3. Les saisines en cours d'examen au premier trimestre 2008

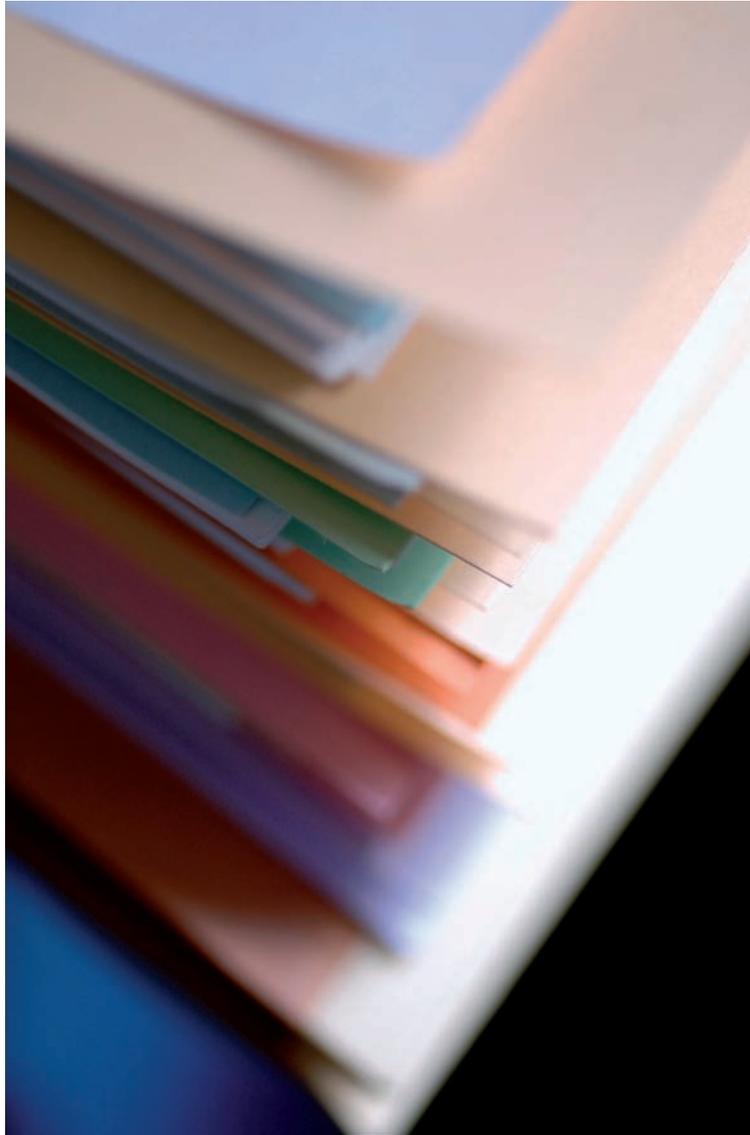
Dix saisines étaient en cours d'examen début 2008.

Trois d'entre elles ont fait l'objet d'un avis au cours du premier trimestre 2008.

Objet de la saisine	Qualité de l'auteur de la saisine	Avis du Haut Conseil
<b>Prestation réalisée de manière concomitante à la mission de commissaire aux comptes</b>		
Fourniture par un commissaire aux comptes à l'entité dont il certifie les comptes d'une prestation de « mise en place de documentation approfondie des opérations de consolidation »	Autorité des marchés financiers	7 avril 2008 annexe 3-11
<b>Succession de missions</b>		
Possibilité d'accepter une mission de commissaire aux comptes dans un groupe au sein duquel des prestations diverses ont été réalisées par le commissaire aux comptes et son réseau au cours d'exercices antérieurs	Commissaire aux comptes	21 février 2008 annexe 3-9
Succession entre une prestation d'accompagnement au passage en comptabilité commerciale réalisée par un professionnel n'ayant pas agi en qualité de commissaire aux comptes et une mission de commissariat aux comptes	Commissaire aux comptes	7 avril 2008 annexe 3-10

Sept saisines étaient en cours d'examen à la fin du premier trimestre 2008.

Objet de la saisine	Qualité de l'auteur de la saisine
<b>Acceptation de mission</b>	
Possibilité pour un commissaire aux comptes d'accepter un mandat de commissaire aux comptes lorsque le budget d'honoraires est manifestement insuffisant (saisine relative à l'article 31 du Code de déontologie)	Autorité des marchés financiers
<b>Co-commissariat aux comptes</b>	
Répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes	Autorité des marchés financiers
Notion de structure d'exercice professionnelle distincte (saisine relative à l'article 17 du Code de déontologie)	Autorité des marchés financiers
<b>Indépendance, conflit d'intérêts</b>	
Possibilité pour une société de commissaire aux comptes de demander à son commissaire aux comptes de démissionner au motif que ce dernier appartient à un réseau concurrent et serait placé, de ce fait, en situation de conflit d'intérêts	Commissaire aux comptes
<b>Exercice en réseau</b>	
Appartenance à un réseau de sociétés ou de cabinets d'expertise comptable et/ou de commissariat aux comptes en présence de liens familiaux, d'une clientèle commune, de l'appartenance à une même association technique et de l'exercice de l'activité professionnelle de ces derniers dans un même immeuble	Président d'une compagnie régionale des commissaires aux comptes
<b>Fourniture d'une prestation de services par un membre du réseau</b>	
Possibilité pour une entité « couvée » d'avoir pour expert-comptable un cabinet appartenant au même groupe que le commissaire aux comptes de l'entité « couveuse »	Commissaire aux comptes
<b>Liens personnels, professionnels ou financiers</b>	
Indépendance du commissaire aux comptes d'une association reconnue d'utilité publique, membre contributeur de cette association	Procureur général près la Cour des Comptes



# Activité juridictionnelle

Au cours de l'année 2007, l'activité juridictionnelle du Haut Conseil s'est accrue à la suite du renforcement du secrétariat de la formation juridictionnelle du Haut Conseil.

## 4.1. Données chiffrées

Au cours de l'année 2007, le Haut Conseil a siégé à 9 reprises en tant qu'instance d'appel et a rendu, hors désistement, 19 décisions auxquelles s'ajoutent une décision avant-dire droit et une décision ordonnant la rectification d'une erreur matérielle.

Décisions rendues	2007	2006
Inscription	7	1
Discipline	9	3
Honoraires	3	1
<b>Total</b>	<b>19</b>	<b>5</b>

Sur les 16 décisions rendues par le Haut Conseil en 2007 en matière d'inscription et de discipline, 4 ont fait l'objet d'un pourvoi ou d'un recours devant le Conseil d'État. Aucun pourvoi n'a été formé devant la Cour de cassation à l'encontre de décisions rendues en matière d'honoraires.

Stocks et flux de dossiers	2007	2006
Dossiers antérieurs (N-1)	18*	10*
Nouveaux dossiers	5	15
Désistements	1	2
Décisions rendues (hors désistements)	19	5
<b>Dossiers restant à juger</b>	<b>3</b>	<b>18*</b>

\* Dont un dossier sur renvoi de la Cour de cassation.

Le Haut Conseil a été destinataire de 5 nouveaux dossiers en 2007 alors que 15 nouveaux dossiers avaient été enregistrés au cours de l'année 2006. Pour connaître les causes de cette diminution, le Haut Conseil a mis en place un suivi des décisions rendues en première

instance en matière de discipline, d'inscription et d'honoraires. Selon les premières informations communiquées, 10 dossiers relatifs à la discipline sont actuellement en cours devant les chambres régionales de discipline.

	Inscription	Discipline	Honoraires	Total
<b>Décisions rendues en 2007</b>				
Confirmation	4	4	1	<b>9</b>
Confirmation partielle		2	1	<b>3</b>
Infirmation totale	3	1		<b>4</b>
Irrecevabilité de l'appel		1		<b>1</b>
Irrecevabilité de la procédure engagée en première instance			1	<b>1</b>
Annulation de la décision de première instance		1		<b>1</b>
<b>Total</b>	<b>7</b>	<b>9</b>	<b>3</b>	<b>19</b>

Dans plus de la moitié de ses décisions, le Haut Conseil a confirmé totalement ou partiellement la décision rendue en première instance.

## 4.2. Décisions rendues en matière de discipline

Les décisions du Haut Conseil sont présentées par thème.

### 4.2.1. Procédure disciplinaire

#### Prescription de l'action disciplinaire

Dans une *décision du 10 mai 2007*, le Haut Conseil a estimé que la chambre régionale de discipline avait justement constaté la prescription de l'action disciplinaire, plus de 10 ans s'étant écoulés entre la date des faits et l'acte de poursuite. Le Haut Conseil a considéré que l'exercice de l'action publique, en

raison des mêmes faits, ne saurait constituer un obstacle à la mise en mouvement de l'action disciplinaire susceptible de suspendre le délai de prescription de cette dernière.

### **Nullité de l'acte introductif d'instance**

Dans une *décision du 11 octobre 2007*, le Haut Conseil a annulé la décision de la chambre régionale de discipline en raison de la nullité de l'acte introductif d'instance. En l'espèce, la citation à comparaître n'était pas conforme aux dispositions de l'article 95 du décret n° 69-810 du 12 août 1969, devenu l'article R. 822-40 du Code de commerce, qui prévoit que la citation doit être délivrée par le magistrat chargé du ministère public et qu'elle doit préciser, à peine de nullité, les faits qui la motivent.

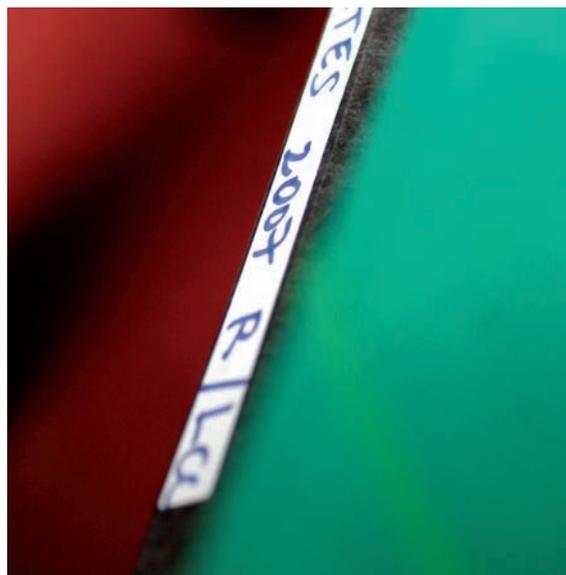
### **Composition de la chambre régionale de discipline**

Dans la même décision, le Haut Conseil s'est prononcé sur la régularité de la composition de la chambre régionale de discipline. Il a considéré que la présence d'un maître de conférences n'était pas conforme à l'exigence, posée par l'article L. 822-2 du Code de commerce, prévoyant que la chambre régionale de discipline est composée, notamment, d'un professeur des universités spécialisé en matière juridique, économique ou financière.

### **Respect du principe du contradictoire et impartialité des membres de la chambre régionale de discipline**

Dans une *décision du 6 décembre 2007*<sup>1</sup>, il avait été demandé au Haut Conseil d'annuler la procédure disciplinaire au motif que les responsables du contrôle qualité à l'issue duquel avait été engagée la poursuite manquaient d'impartialité et en raison du défaut de caractère contradictoire de la procédure de contrôle de qualité. Le Haut Conseil n'a pas retenu les arguments se rapportant au contrôle de qualité dès lors qu'il a pu constater que la procédure disciplinaire, en elle-même, était régulière.

1. Un pourvoi a été formé devant le Conseil d'État à l'encontre de cette décision.



### **Prononcé d'une sanction disciplinaire à l'encontre d'un commissaire aux comptes démissionnaire**

À l'occasion d'une *décision rendue le 14 juin 2007*, le Haut Conseil a relevé que la démission du commissaire aux comptes concerné n'était pas de nature à faire obstacle au prononcé d'une sanction disciplinaire.

### **Personnes admises à interjeter appel**

Dans une *décision du 8 février 2007*, le Haut Conseil a relevé qu'aux termes de l'article 101 du décret du 12 août 1969 modifié [devenu l'article R. 822-46 du Code de commerce], l'appel contre la décision de la chambre régionale de discipline peut être formé par l'une des personnes mentionnées à l'article 99 du même décret [devenu l'article R. 822-44 du Code de commerce] et par le président de l'Autorité des marchés financiers lorsqu'il est à l'origine de la poursuite. Il a également relevé que l'article 99 précité dispose que cette décision est notifiée à l'intéressé, au président de la Compagnie nationale et à celui de la compagnie régionale, au procureur général, au Garde des Sceaux et au magistrat chargé du ministère public. En ce qui concerne l'auteur de la plainte, il est prévu qu'il est « avisé la décision ». Par conséquent, le Haut Conseil a estimé qu'il en résultait que l'auteur de la plainte, à qui la décision n'avait pas à être notifiée, ne figurait pas parmi les personnes admises à interjeter appel.

## 4.2.2. Fautes disciplinaires

### Responsabilité de l'associé signataire certifiant les comptes d'une entité au nom de la société à laquelle il appartient

Dans une *décision du 11 octobre 2007*<sup>1</sup>, le Haut Conseil s'est prononcé sur la responsabilité de l'associé signataire d'une société de commissaires aux comptes.

En l'espèce, une société de commissaires aux comptes, représentée par l'un de ses associés personne physique, était titulaire d'un mandat de commissaire aux comptes dans une entité. Cette société avait fourni à l'entité concernée, de manière concomitante à la mission de commissaire aux comptes, des prestations d'assistance en matière de « reporting » et de consolidation consistant, d'une part à pallier les conséquences du départ de la responsable de l'équipe par une participation à l'ensemble des travaux, en la remplaçant « sur le plan opérationnel et, en particulier, (en veillant) à la bonne exécution des travaux de reporting et de consolidation », d'autre part, à rechercher des axes d'amélioration du processus de consolidation. Une procédure disciplinaire a été engagée à l'encontre de l'associé signataire.

La chambre régionale de discipline avait estimé qu'il n'y avait pas lieu de prononcer une sanction disciplinaire à l'encontre de l'associé signataire, au motif que ce dernier n'avait participé ni à la définition ni à l'exécution des prestations litigieuses et que seule la société de commissaires aux comptes, auteur desdites prestations et titulaire du mandat, pouvait se voir reprocher un manquement à l'obligation de préserver son indépendance.

Le Haut Conseil a infirmé la décision de la chambre régionale de discipline en estimant que le commissaire aux comptes certifiant, en qualité d'associé, les comptes au nom de la société de commissaire aux comptes à laquelle il appartient demeure, en tant que membre d'une profession réglementée, personnellement soumis aux règles qui régissent l'exercice de cette profession.

En l'espèce, le Haut Conseil a estimé que l'associé signataire avait commis une faute disciplinaire. Il a

considéré qu'en égard à la nature, à la durée de l'intervention de la société à laquelle il appartenait (11 mois), et aux montants respectifs des honoraires perçus au titre de ces deux prestations (1,3 fois celui des honoraires d'audit facturés au cours de la même année pour la mission légale de certification), l'associé signataire s'était trouvé en situation de perte d'indépendance. Le Haut Conseil a considéré qu'il lui appartenait, dans une telle situation, de mettre en œuvre le principe énoncé au § 5 du texte d'application de l'article 11 du Code de déontologie professionnelle alors applicable, faisant obligation au commissaire aux comptes d'examiner les mandats qu'il détenait, afin de tirer les conséquences de l'apparition d'éléments susceptibles de porter atteinte à son indépendance, et qu'en s'en abstenant, il ne s'était pas mis en mesure de prendre les dispositions qui s'imposaient, afin d'éviter de se trouver placé en situation d'incompatibilité. Le Haut Conseil a prononcé à l'encontre de l'associé signataire la sanction de l'interdiction temporaire d'exercer la profession de commissaire aux comptes d'une durée de cinq ans, avec sursis.

### Appréciation de manquements sanctionnés pénalement

Dans une première espèce (*décision du 8 novembre 2007*), un commissaire aux comptes avait été définitivement condamné à 5 000 euros d'amende par le tribunal correctionnel pour avoir exercé les fonctions de commissaire aux comptes nonobstant une incompatibilité légale. La chambre régionale de discipline avait infligé à ce commissaire aux comptes la sanction

#### Repère

#### Fautes possibles d'une sanction disciplinaire

#### Code de commerce

#### Article R. 822 32

Toute infraction aux lois, règlements et normes d'exercice professionnel homologuées par arrêté du Garde des Sceaux, ministre de la Justice ainsi qu'au Code de déontologie de la profession et aux bonnes pratiques identifiées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes, toute négligence grave, tout fait contraire à la probité, à l'honneur ou à l'indépendance commis par un commissaire aux comptes, personne physique ou société, même ne se rattachant pas à l'exercice de la profession, constitue une faute disciplinaire passible de l'une des sanctions disciplinaires énoncées à l'article L. 822-8.

1. Un pourvoi a été formé devant le Conseil d'État à l'encontre de cette décision.

disciplinaire de l'interdiction temporaire d'exercer d'une durée de cinq ans, dont trois ans avec sursis en considérant que l'exercice conjoint des activités d'expert-comptable et de commissaire aux comptes au sein d'une même société constituait «*un déni de la mission même du commissaire aux comptes*». Par ailleurs, la chambre régionale avait rappelé une précédente procédure disciplinaire ayant conduit à la condamnation de ce commissaire aux comptes à la sanction disciplinaire de réprimande pour avoir géré des sociétés commerciales et diffusé une plaquette offrant un service prohibé. Le commissaire aux comptes faisait valoir que la sanction prononcée en premier ressort était trop sévère par rapport à la gravité des manquements, en l'absence de démonstration d'une perte effective d'impartialité de sa part dans l'exercice de sa mission de commissaire aux comptes. Il reprochait également à la chambre régionale d'avoir retenu à son encontre une notion de récidive inexistante.

Le Haut Conseil a estimé que la chambre régionale de discipline avait suffisamment caractérisé la faute disciplinaire. Il a, par ailleurs, considéré que pour apprécier la responsabilité du commissaire aux comptes et motiver, au regard des éléments de la cause et de sa personnalité, la sanction prononcée, il pouvait être fait mention de faits de nature différente ayant servi de fondement au prononcé d'une première sanction disciplinaire à son encontre.

Dans une seconde espèce (*décision du 10 mai 2007*<sup>2</sup>), un commissaire aux comptes avait été définitivement condamné pour complicité d'abus de biens sociaux et non révélation de faits délictueux, à une peine d'un an d'emprisonnement avec sursis et 75 000 euros d'amende. Il avait été, par la suite, condamné par la chambre régionale de discipline à la sanction de la radiation de la liste des commissaires aux comptes. Il faisait notamment grief aux premiers juges d'avoir repris les motifs des juridictions pénales et contestait que les faits aient été commis en connaissance de cause, en raison du caractère collectif de la mission de commissaire aux comptes. Il concluait à l'absence

d'agissements contraires à l'honneur et à la probité et au bénéfice de la loi d'amnistie du 6 août 2002.

Le Haut Conseil a estimé que le commissaire aux comptes concerné ne pouvait remettre en cause des faits pour lesquels il avait été définitivement condamné en contestant avoir eu connaissance des agissements qui lui étaient reprochés. Il a, par ailleurs, été considéré que les faits de complicité d'abus de biens sociaux constituaient des atteintes frauduleuses aux biens et que le manquement à la probité était de ce fait caractérisé et que le non-respect par un commissaire aux comptes de son obligation de révélation des faits délictueux au procureur de la République était une atteinte à l'honneur du professionnel. Le Haut Conseil a ainsi considéré que ces manquements graves à l'honneur et à la probité d'un commissaire aux comptes excluaient l'application de la loi d'amnistie du 6 août 2002.



2. Un pourvoi a été formé devant le Conseil d'État à l'encontre de cette décision. Par décision du 13 février 2008, le Conseil d'État n'a pas admis la requête.

### **Infractions aux normes d'exercice professionnel**

Dans une première espèce (*décision du 6 décembre 2007*), le Haut Conseil a aggravé la sanction de l'interdiction temporaire d'exercer les fonctions de commissaire aux comptes pour une durée de cinq ans prononcée à l'encontre d'un commissaire aux comptes par la chambre régionale de discipline. Le Haut Conseil a relevé qu'il résultait des conclusions du contrôle de qualité opéré en janvier 2005 que de nombreuses carences avaient été constatées dans la conduite de ses missions par le commissaire aux comptes, que ces carences graves, relatives tant à la formalisation de la mission qu'à l'exécution des vérifications qui s'imposaient, à la nécessité de se maintenir à un niveau suffisant de compétences et à la mise en œuvre d'une démarche d'audit en conformité avec les normes, étaient particulièrement dommageables, s'agissant de sociétés importantes, avec lesquelles l'intéressé affirmait avoir travaillé dans une relation de confiance.

Le Haut Conseil a également observé que ces insuffisances professionnelles avaient été relevées lors des précédents contrôles auxquels avait été soumis le commissaire aux comptes, notamment en 2001, et que ce dernier n'avait pas amélioré ses pratiques professionnelles, ce qui avait privé de toute efficacité le contrôle effectué par le commissaire aux comptes sur les comptes des entreprises dans lesquelles il exerçait sa mission.

Le Haut Conseil a, par conséquent, estimé que ces insuffisances constituaient une infraction aux règles professionnelles, et une négligence grave, au sens de l'article 88 du décret du 12 août 1969 alors applicable, dont les dispositions ont été reprises par l'article R. 822-32 du Code de commerce. Compte tenu de ces circonstances, le Haut Conseil a prononcé à l'encontre du commissaire aux comptes la sanction de la radiation de la liste des commissaires aux comptes.

Dans une seconde espèce (*décision du 14 juin 2007*), le Haut Conseil a refusé de réduire la sanction prononcée par la chambre régionale de discipline de l'interdiction temporaire d'exercer les fonctions de commissaire aux comptes pour une durée de six mois avec sursis. Il a relevé qu'il était établi par deux contrôles successifs que le commissaire aux comptes n'avait pas respecté

les normes professionnelles en vigueur, en s'abstenant d'établir des lettres de mission, en ne suivant pas une démarche rigoureuse (définition d'un programme de travail et des zones de risques), en ne mettant pas en œuvre des procédures de confirmation auprès des tiers, en s'abstenant d'assister aux inventaires physiques, en déléguant sa mission à un préposé sans assurer une supervision suffisante ni préciser les travaux qu'il accomplissait personnellement.

### **Appréciation d'événements postérieurs à la décision de la chambre régionale de discipline**

Dans une *décision du 25 janvier 2007*, le Haut Conseil a tenu compte des éléments portés à sa connaissance et des circonstances de l'espèce pour réduire la sanction prononcée par la chambre régionale de discipline à l'encontre d'un commissaire aux comptes pour négligences répétées tant dans le respect d'obligations à l'égard des instances professionnelles, que dans la conduite de son mandat. En l'espèce, le commissaire aux comptes avait apporté la preuve qu'il avait accompli un certain nombre de diligences requises.

## **4.3. Décisions rendues en matière d'inscription**

### **4.3.1. Caractère d'ordre public des dispositions relatives à l'inscription sur la liste des commissaires aux comptes**

En l'espèce (*décision du 8 novembre 2007*<sup>3</sup>), un commissaire aux comptes qui avait été condamné, par une décision du Haut Conseil rendue le 18 mai 2006, à la sanction de l'interdiction temporaire d'exercer les fonctions de commissaire aux comptes pour une durée d'une année, avait sollicité sa radiation, à effet du 31 mai 2006, de la liste des commissaires aux comptes. Par décision du 6 octobre 2006, la commission régionale d'inscription des commissaires aux comptes

3. Un recours a été exercé devant le Conseil d'État à l'encontre de cette décision.

avait ordonné sa radiation de la liste des commissaires aux comptes à compter du 6 octobre 2006. Ce dernier reprochait à la commission régionale d'inscription d'avoir fixé la date de sa radiation au 6 octobre 2006 et non au 31 mai 2006.

Le Haut Conseil a relevé que les dispositions des articles R. 822-1 à R. 822-31 du Code de commerce, relatifs à l'inscription sur la liste des commissaires aux comptes, étaient d'ordre public et que, par conséquent, la date à laquelle un commissaire aux comptes était inscrit ou radié de la liste des commissaires aux comptes de son ressort ne relevait pas de la volonté de l'intéressé mais de la date à laquelle la décision de la commission régionale d'inscription des commissaires aux comptes, ayant effet constitutif de droit, était prononcée. Par conséquent, le Haut Conseil a estimé que la radiation de la liste, prononcée à la suite de la demande du commissaire aux comptes, formulée le 31 mai 2006, n'avait pris effet qu'à compter de la décision de la commission régionale d'inscription, soit à compter du 6 octobre 2006.

### 4.3.2. Conditions d'inscription sur la liste des commissaires aux comptes

Dans plusieurs décisions, le Haut Conseil a été conduit à se prononcer sur les conditions d'inscription sur la liste des commissaires aux comptes.

#### Garanties de moralité suffisantes

Dans une *décision du 10 mai 2007*, le Haut Conseil a infirmé la décision de la commission régionale d'inscription qui avait refusé d'inscrire un commissaire aux comptes en estimant que ce dernier ne présentait pas les garanties de moralité, requises par l'article 3 du décret du 12 août 1969 alors applicable, pour exercer la profession de commissaire aux comptes. Le Haut Conseil a estimé que les nouvelles dispositions réglementaires relatives aux conditions d'inscription sur la liste des commissaires aux comptes énoncées par l'article L. 822-1-1 du même code ne prévoyaient pas l'exigence de «*présenter des garanties de moralité suffisantes*» contrairement au texte en vigueur lors du prononcé de la décision attaquée.

#### Repère

#### Conditions d'inscription

##### Code de commerce

##### Article L. 822-1-1

Nul ne peut être inscrit sur la liste des commissaires aux comptes s'il ne remplit les conditions suivantes :

- 1) être français, ressortissant d'un État membre de la Communauté européenne, d'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ou d'un autre État étranger lorsque celui-ci admet les nationaux français à exercer le contrôle légal des comptes ;
- 2) n'avoir pas été l'auteur de faits contraires à l'honneur ou à la probité ayant donné lieu à condamnation pénale ;
- 3) n'avoir pas été l'auteur de faits de même nature ayant donné lieu à une sanction disciplinaire de radiation ;
- 4) n'avoir pas été frappé de faillite personnelle ou de l'une des mesures d'interdiction ou de déchéance prévues au Livre VI ;
- 5) avoir accompli un stage professionnel, jugé satisfaisant, d'une durée fixée par voie réglementaire, chez une personne agréée par un État membre de la Communauté européenne pour exercer le contrôle légal des comptes ;
- 6) avoir subi avec succès les épreuves du certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes ou être titulaire du diplôme d'expertise comptable.

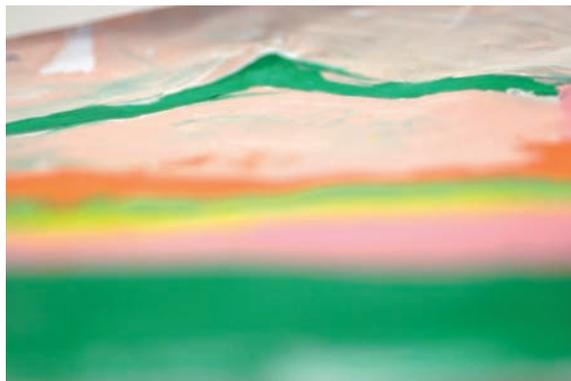
Les conditions d'accomplissement du stage professionnel prévu au 5), ainsi que les diplômes et conditions de formation permettant de se présenter aux épreuves du certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes mentionné au 6) sont déterminés par décret en Conseil d'État.

#### Présentation d'un dossier complet

Dans une *décision du 22 février 2007*, le Haut Conseil a confirmé la décision de la commission régionale d'inscription ayant refusé l'inscription d'une société de commissaire aux comptes, au motif que la demande d'inscription n'était pas conforme aux dispositions de l'article 167 du décret du 12 août 1969 alors applicable [devenu l'article R. 822-75 du Code de commerce] et en l'absence de précision sur la possibilité d'exercer la profession de commissaire aux comptes dans les locaux locatifs, siège de la société.

#### Maître de stage habilité à recevoir des stagiaires

Dans une *décision du 22 février 2007*, le Haut Conseil a confirmé la décision de la commission régionale d'inscription ayant refusé l'inscription d'un commissaire aux comptes, au motif que le maître de stage de



ce dernier n'était pas habilité à recevoir des stagiaires conformément aux exigences posées par l'article L. 822-1-1 5° du Code de commerce et l'article 4 du décret du 12 août 1969 [devenu article R. 822-3 du Code de commerce]. Le Haut Conseil a estimé que, si le stagiaire avait pu être abusé par l'activité de son maître de stage en qualité de commissaire aux comptes et par les déclarations de ce dernier, il lui appartenait de vérifier qu'il était bien habilité à cet effet.

### **Requérant non ressortissant d'un État de l'Union européenne**

Dans une *décision du 6 décembre 2007*, le Haut Conseil a confirmé la décision de la commission régionale d'inscription ayant rejeté la demande d'inscription d'un requérant de nationalité camerounaise au motif que les exigences prévues à l'article 5-2 du décret du 12 août 1969 codifié à l'article R. 822-7 du Code de commerce n'étaient pas remplies. En l'espèce, le requérant avait justifié que son diplôme avait été jugé équivalent par le Garde des Sceaux mais il n'avait pas satisfait à l'épreuve d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes.

### **Décès d'un associé – exigences de l'article L. 822-9 du Code de commerce**

Dans une *décision du 25 janvier 2007*, le Haut Conseil a infirmé la décision de la commission régionale d'ins-

cription qui avait prononcé la radiation d'une société de commissaires aux comptes au motif que celle-ci ne remplissait plus les exigences de l'article L. 822-9 du Code de commerce. Au jour où la commission avait statué, à la suite du décès d'un des commissaires aux comptes associé de ladite société, les trois quarts de son capital n'étaient plus détenus par des commissaires aux comptes et les trois quarts de ses associés ne possédaient plus la qualité de commissaire aux comptes. Constatant que la société avait entre-temps régularisé sa situation, le Haut Conseil a estimé qu'il n'y avait plus lieu de prononcer la radiation de ladite société de la liste des commissaires aux comptes.

### **Régularisation du paiement des cotisations et demande d'inscription sur la liste**

Dans une *décision du 14 juin 2007*, le Haut Conseil a infirmé la décision de la commission régionale d'inscription ayant refusé l'inscription d'un commissaire aux comptes sur la liste des commissaires aux comptes pour non paiement de sa cotisation professionnelle de l'année 2005. Le Haut Conseil a en effet estimé qu'il résultait du dossier que l'intéressé, au jour où la commission régionale avait rendu sa décision, avait réglé sa cotisation et que son inscription sur la liste des commissaires aux comptes aurait dû être prononcée.

## 4.4. Décisions rendues en matière d'honoraires

### **Action en contestation d'honoraires : respect des délais prévus à l'article R. 823-12 du Code de commerce**

Dans une *décision du 25 janvier 2007*, le Haut Conseil a estimé que l'action d'une société en contestation des honoraires réclamés par ses commissaires aux comptes était forclose pour inobservation des délais de procédure prévus par l'article 126 du décret n° 69-810 du 12 août 1969 alors applicable [devenu l'article R. 823-18 du Code de commerce]. En l'espèce, le gérant d'une société avait saisi le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes à des fins de conciliation et lui avait, par la suite, demandé une attestation de non-conciliation. Il estimait que les délais, prévus par l'article 126 du décret du 12 août 1969, ne couraient pas tant que ledit président n'avait pas procédé à une tentative de conciliation et qu'il n'avait pas délivré une attestation de non-conciliation.

Le Haut Conseil a relevé que le texte prévoyait seulement, qu'à l'expiration du premier délai de quinze jours, au cours duquel le président de la compagnie régionale pouvait s'efforcer de concilier les parties, s'ouvrait un second délai de quinze jours où la partie la plus diligente saisissait la chambre régionale de discipline. Il a ainsi estimé que, contrairement à ce que soutenait la société, le texte n'imposait au président la compagnie régionale ni l'obligation d'organiser la conciliation, ni celle de délivrer une attestation.

### **Caractère d'ordre public des dispositions relatives à la fixation des honoraires des commissaires aux comptes**

Dans une *décision du 14 juin 2007*, le Haut Conseil a relevé le caractère d'ordre public des dispositions relatives à la fixation des honoraires des commissaires aux comptes.

En l'espèce, contrairement aux règles déontologiques, les honoraires relatifs à la mission de commissaire aux comptes avaient été fixés oralement et d'un commun accord entre le commissaire aux comptes et la société

dont il certifiait les comptes. À la suite d'un refus de paiement par la société des honoraires réclamés, le commissaire au compte avait saisi le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes d'une demande de conciliation. La tentative de conciliation ayant échoué, ce dernier avait saisi la chambre régionale de discipline. Il réclamait un montant d'honoraires calculé sur la base du barème prévu par l'article 120 du décret du 12 août 1969 devenu l'article R. 823-12 du Code de commerce. La chambre régionale de discipline avait fixé le montant des honoraires sur la base de ce barème.

La société demandait que le montant des honoraires soit fixé conformément à ce qui avait été convenu d'un commun accord par les parties. Elle soutenait, par ailleurs, que le barème avait été mal appliqué par le commissaire aux comptes en ce qui concerne la détermination du nombre d'heures de travail.

Après avoir rappelé que sont d'ordre public les dispositions de l'article 120 du décret du 12 août 1969 relatif à la fixation des honoraires des commissaires aux comptes et que les dérogations aux conditions réglementaires résultent des seuls articles 122 et 125 dudit décret, devenus les articles R. 823-14 et R. 823-17 du Code de commerce, le Haut Conseil a estimé qu'il ne pouvait être reproché au commissaire aux comptes d'avoir appliqué le barème prévu par ces dispositions, la pratique irrégulière antérieurement suivie par les parties étant sans effet.

### **Application du barème : détermination du nombre d'heures de travail**

Dans la même décision, sur le fond, le Haut Conseil a toutefois estimé que, pour l'application du barème, le commissaire aux comptes aurait dû déterminer le nombre d'heures de travail en faisant application de la règle du prorata.

### **Appréciation des motifs de non-paiement des honoraires**

Dans une *décision du 11 octobre 2007*, une société refusait de payer les honoraires réclamés par ses commissaires aux comptes au motif que le nombre d'heures de travail facturées ne correspondait pas aux

travaux réalisés par ces derniers, qu'ils avaient déposé leur rapport annuel en retard et avaient fautivement refusé de certifier les comptes portant sur l'exercice clos le 31 décembre 1996. Le Haut Conseil a confirmé la décision de la commission régionale d'inscription et de discipline qui avait fixé respectivement à 6 434,87 euros et 4 228,63 euros le montant des honoraires dus par la société, au motif que celle-ci avait tacitement accepté les modalités d'intervention de ses commissaires aux comptes, que le retard dans le dépôt du rapport avait déjà été sanctionné par décision définitive de la cour d'appel de Paris, qu'aucune faute complémentaire résultant notamment d'une mauvaise exécution de leur mission n'était démontrée et que le nombre d'heures facturées était compris dans la fourchette prévue par le barème indicatif.





# Coopération internationale

L'année 2007 s'est inscrite dans la continuité des travaux d'organisation de la coopération à l'échelon européen et à l'échelon mondial. La coopération est aussi bien multilatérale que bilatérale.

## 5.1. La coopération européenne

La huitième directive européenne prévoit une coopération pour la supervision publique de la profession d'auditeur au plan européen. L'EGAIOB (*European Group of Auditors' Oversight Bodies*), qui regroupe auprès de la Commission européenne les représentants des organes de supervision des États membres dont le secrétaire général du Haut Conseil, contribue aux travaux nécessaires pour en définir les modalités pratiques.

Les travaux se poursuivent pour la coopération :

- entre organes de supervision des États membres ;
- et entre superviseurs européens et superviseurs des États tiers.

Les membres de l'EGAIOB ont contribué en 2007 à l'élaboration d'un projet de recommandation européenne sur l'assurance qualité pour les auditeurs d'entités d'intérêt public. Cette recommandation a pour objet de décliner les principes figurant dans la huitième directive et d'harmoniser les pratiques européennes. Elle vise également à faciliter la coopération avec les homologues étrangers en permettant à chaque superviseur national d'y faire référence dans le cadre des négociations bilatérales. Cette recommandation est soumise à la validation de la Commission européenne<sup>1</sup>.

Les travaux de l'EGAIOB ont aussi porté sur l'appréciation de l'équivalence des systèmes de supervision des pays tiers, au regard des critères posés par l'article 46 de la directive, notamment relatifs aux exigences de ces derniers en matière d'assurance qualité, d'enquêtes et de sanctions. Le sous-groupe « coopération » de l'EGAIOB a contribué à l'élaboration d'outils pour

évaluer l'équivalence des systèmes de supervision des pays tiers et proposer une première classification des pays soumis à l'évaluation.

Jusqu'à présent, aucune décision d'équivalence n'a été prise. Dans l'attente, des mesures transitoires en cours de préparation seront mises en place.

### Repère

#### Critères posés en matière d'équivalence

##### Extrait de l'article 46 de la huitième directive

1) Les États membres peuvent, sur une base de réciprocité, ne pas appliquer ou modifier les exigences énoncées à l'article 45, paragraphes 1 et 3, à la seule condition que l'entité d'audit de pays tiers ou le contrôleur de pays tiers soit soumis, dans le pays tiers où il a son siège, à des systèmes de supervision publique, d'assurance qualité, d'enquête et de sanctions répondant à des exigences équivalentes à celles énoncées aux articles 29, 30 et 32. [...]

En 2007, l'Union européenne et les États-Unis ont engagé une négociation sur l'équivalence des systèmes de supervision. Au sein de cette négociation demeure une question centrale à savoir la reconnaissance des systèmes de contrôle de qualité dont relèvent les auditeurs émettant des rapports d'audit. La Commission européenne et le PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*), organe américain de supervision de la profession, ont décidé d'une « feuille de route » en vue d'aboutir, d'ici 2009, à une reconnaissance mutuelle des systèmes américain et européen. Cette feuille de route définit des étapes à franchir pour atteindre cet objectif. Il est ainsi proposé d'effectuer périodiquement des évaluations sur l'évolution des systèmes de contrôle de qualité, et ce, en vue de signer des accords de reconnaissance mutuelle. Le PCAOB, pour sa part, a publié un projet de guide relatif aux modalités de coopération avec les organes de supervision non américains, qui présente à quelles conditions il pourrait leur accorder une pleine reconnaissance (*full reliance*). Ce projet de guide est en cours de discussions au sein de la coordination européenne des organes de supervision.

1. Recommandation en date du 6 mai 2008 publiée postérieurement à la rédaction du présent rapport.

Par ailleurs, les réflexions menées au sein de l'EGAIOB et dans ses sous-groupes spécialisés, permettent de promouvoir la coordination en matière d'enregistrement de cabinets d'audit étrangers dans les États membres, et de partager des objectifs sur la supervision des auditeurs des pays tiers.

#### Repère

#### Exigences en matière de système d'assurance qualité

##### Article 29 de la huitième directive

##### Système d'assurance qualité

1) Chaque État membre veille à ce que tous les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit soient soumis à un système d'assurance qualité remplissant au moins les conditions suivantes :

a) le système d'assurance qualité est organisé de telle sorte qu'il soit indépendant des contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit qui en relèvent et qu'il fasse l'objet d'une supervision publique telle que prévue au chapitre VIII ;

b) le financement du système d'assurance qualité est sûr et exempt de toute influence indue de la part des contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit qui en relèvent ;

c) le système d'assurance qualité dispose de ressources adéquates ;

d) les personnes qui procèdent aux examens d'assurance qualité ont la formation et l'expérience professionnelles appropriées en matière de contrôle légal des comptes et d'information financière, ainsi qu'une formation spécifique aux examens d'assurance qualité ;

e) la sélection des personnes chargées d'une mission d'examen d'assurance qualité spécifique est effectuée selon une procédure objective conçue pour éviter tout conflit d'intérêt entre ces personnes et le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit soumis à cet examen ;

f) le champ de l'examen d'assurance qualité, reposant sur une vérification appropriée de dossiers de contrôle sélectionnés, comprend une évaluation de la conformité aux normes d'audit et aux règles d'indépendance applicables, de la quantité et de la qualité des sommes dépensées, des honoraires d'audit perçus et du système interne de contrôle qualité du cabinet d'audit ;

g) l'examen d'assurance qualité fait l'objet d'un rapport exposant les principales conclusions dudit examen ;

h) l'examen d'assurance qualité a lieu au moins tous les six ans ;

i) les résultats d'ensemble du système d'assurance qualité sont publiés annuellement ;

j) le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit donne suite dans un délai raisonnable aux recommandations formulées à l'issue de l'examen de qualité.

S'il n'est pas donné suite aux recommandations prévues au point j), le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit fait l'objet, le cas échéant, des mesures ou sanctions disciplinaires prévues à l'article 30.

2) La Commission peut, conformément à la procédure visée à l'article 48, paragraphe 2, adopter des mesures d'exécution afin d'augmenter la confiance du public dans la fonction d'audit et de garantir une application uniforme du paragraphe 1, points a), b) et e) à j).

## 5.2. La coopération à l'échelon mondial

Le Haut Conseil est l'un des 22 membres fondateurs de l'IFIAR (*International Forum of Independent Audit Regulators*). Celui-ci s'est réuni deux fois en 2007, à Tokyo et à Toronto.

Les discussions ont notamment porté sur :

- la contribution des inspections à la qualité de l'audit ;
- l'échange d'informations entre régulateurs ;
- les standards internationaux de l'audit ;
- la concentration du marché de l'audit et ses conséquences ;
- la coopération pour enregistrer les auditeurs des pays tiers ;
- le dialogue avec les autres organisations internationales concernées par la qualité de l'audit ;
- les turbulences du marché et leurs implications sur les régulateurs.

L'IFIAR a organisé deux ateliers, l'un à Amsterdam en 2007 et l'autre à Berlin début 2008, consacrés aux techniques d'inspection de l'audit. Ces ateliers ont permis des échanges d'expériences sur ce thème central pour la coopération.

Le Haut Conseil a plus particulièrement participé à deux groupes de travail, l'un chargé d'identifier les priorités en matière d'inspection, l'autre chargé de mener une réflexion approfondie sur les missions de l'IFIAR, son organisation, son financement et sa gouvernance.

L'IFIAR se structure en vue de d'intervenir dans les travaux qui ont lieu au sein de diverses organisations internationales sur les sujets liés à la régulation de l'audit afin de promouvoir une vision partagée au plan mondial.



Ces échanges permettent au Haut Conseil d'anticiper les évolutions qui se dessinent au plan international, de confronter ses pratiques et d'apporter son expérience aux travaux et réflexions.

Le Forum est aussi un lieu privilégié de dialogue entre les régulateurs et les réseaux internationaux d'audit.

### 5.3. La coopération bilatérale

La coopération internationale bilatérale permet de mieux comprendre les responsabilités et les compétences de chaque organe de supervision. L'année 2007 s'inscrit toujours dans le cadre de discussions préalables avant une éventuelle reconnaissance mutuelle des systèmes de supervision.

En 2007, le Haut Conseil a entretenu ses relations avec plusieurs organes publics de supervision de pays tiers. Jusqu'à présent, le Haut Conseil n'a signé aucun accord de réciprocité et d'assistance mutuelle. Il sera nécessaire de poursuivre les contacts bilatéraux en vue d'approfondir la connaissance des systèmes de supervision respectifs et de s'engager prochainement dans des accords de réciprocité. La signature de tels accords sera facilitée du fait de la progression des échanges multilatéraux qui vont permettre de fixer des cadres juridiques convergents, par exemple dans le domaine des contrôles de qualité.

#### Repère

##### Liste des membres de l'IFIAR en 2007

Pays	Membre de l'IFIAR en 2007
Afrique du Sud	IRBA ( <i>Independent Regulatory Board on Auditors</i> )
Allemagne	AOC ( <i>Auditor Oversight Commission</i> )
Australie	ASIC ( <i>Australian Securities and Investments Commission</i> )
Autriche	<i>Austrian Audit Quality Control Oversight Board</i>
Brésil	CVM ( <i>Comissão de Valores Mobiliários</i> )
Canada	CPAB ( <i>Canadian Public Accountability Board</i> )
Corée	<i>Financial Supervisory Commission</i>
Danemark	DCCA ( <i>Danish Commerce and Companies Agency</i> )
Espagne	ICAC ( <i>Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas</i> )
Etats-Unis	PCAOB ( <i>Public Company Accounting Oversight Board</i> )
Finlande	AB3C ( <i>Auditing Board of the Central Chamber of Commerce</i> )
France	H3C (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes)
Irlande	IAASA ( <i>Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority</i> )
Italie	CONSOB ( <i>Commissione Nazionale per le Società e la Borsa</i> )
Japon	CPA AOB ( <i>Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board</i> )
Pays-Bas	AFM ( <i>Autoriteit Financiële Markten</i> )
Norvège	<i>Financial Supervisory Authority of Norway (KreditTilsynet)</i>
Royaume-Uni	FRC ( <i>Financial Reporting Council</i> )
Singapour	ACRA ( <i>Accounting and Corporate Regulatory Authority</i> )
Sri Lanka	<i>Sri Lanka Accounting and Auditing Standards Monitoring Board</i>
Suède	<i>Supervisory Board of Public Accountants (Revisorsnämnden)</i>
Suisse	FAOA ( <i>Federal Audit Oversight Authority</i> )

#### Repère

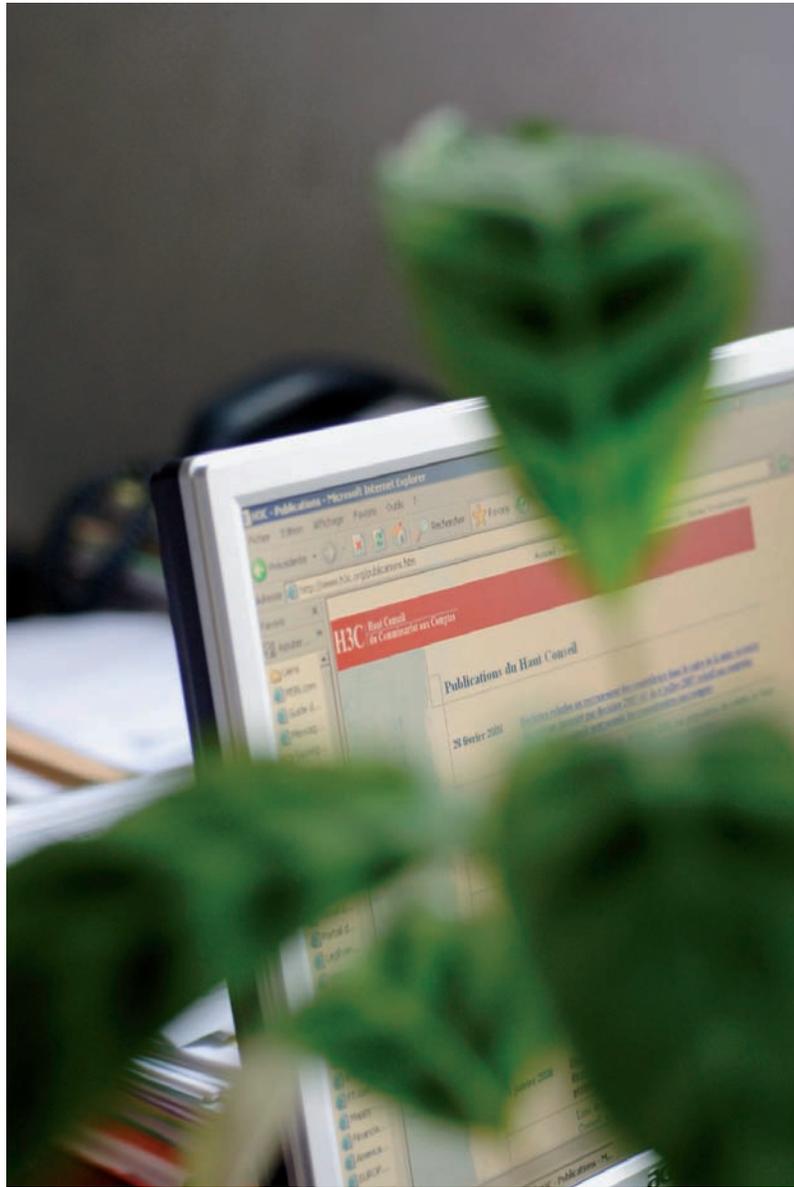
##### Conclusion de conventions de coopération

##### Code de commerce

##### Article R. 821-20

Le Haut Conseil peut, dans les conditions prévues à l'article L. 821-5-1, conclure des conventions de coopération avec des autorités d'États non-membres de la Communauté européenne exerçant des compétences analogues aux siennes et qui ont été reconnues par la Commission comme répondant aux critères d'adéquation mentionnés au 3 de l'article 47 de la directive 2006/48/CE du 17 mai 2006 du Parlement européen et du Conseil. Ces conventions ne peuvent porter que sur des échanges d'informations et de documents relatifs au contrôle légal des comptes de personnes ou d'entités émettant des valeurs mobilières sur les marchés de capitaux de l'État concerné ou entrant dans le périmètre de consolidation de ces personnes ou entités. Ces conventions comportent des stipulations assurant le respect, dans les échanges avec les autorités des États tiers, des prescriptions fixées par les articles R. 821-17 et R. 821-18. Elles précisent les modalités de la coopération envisagée. Elles garantissent notamment :

- la communication des informations et documents d'autorité compétente à autorité compétente ;
- l'exposé par l'autorité requérante des motifs de sa demande de coopération ;
- le respect des dispositions relatives à la protection des données personnelles ;
- l'utilisation des informations et documents communiqués aux seules fins de la supervision publique des personnes en charge de fonctions de contrôle légal des comptes.



# Les contrôles périodiques

Le Haut Conseil a en charge la surveillance de la profession de commissaires aux comptes avec le concours de la Compagnie nationale.

Le Code de commerce soumet les commissaires aux comptes, dans leur activité professionnelle, à des contrôles périodiques, effectués par la Compagnie nationale et les compagnies régionales. L'Autorité des marchés financiers y concourt lorsque les commissaires aux comptes contrôlés certifient les comptes de personnes relevant de son autorité.

Le Haut Conseil définit les orientations, le cadre et les modalités des contrôles périodiques et en supervise la mise en œuvre et le suivi. Au cours de l'année 2005, le dispositif légal a renforcé ses prérogatives en le chargeant de veiller à la bonne exécution des contrôles périodiques dans les conditions garantissant l'indépendance des fonctions de contrôle et de sanction du Haut Conseil.

Les contrôles périodiques effectués par les institutions professionnelles au titre de la campagne 2006-2007 portent sur une vérification de l'exécution de la mission légale des commissaires aux comptes sur des comptes relatifs à l'exercice comptable 2005. Le cadre juridique applicable pour cet exercice est le Code de commerce, le Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, approuvé par décret en novembre 2005<sup>1</sup>, la norme « lettre de mission » homologuée le 14 décembre 2005, les normes du référentiel de la Compagnie nationale ayant valeur d'usage.

1. Sous réserve de certains articles applicables à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2006. Article 17 : exercice de la mission par plusieurs commissaires aux comptes ; article 23 : fourniture de prestations de services par un membre du réseau à la personne dont les comptes sont certifiés ; article 24 : fourniture de prestations de services par un membre du réseau à la personne contrôlée ou qui contrôle la personne dont les comptes sont certifiés, article 25 : organisation spécifique du commissaire aux comptes membre d'un réseau pluridisciplinaire ; article 27 : liens personnels ; article 29 I et II : liens professionnels.

## 6.1. Rappel des orientations du Haut Conseil applicables aux contrôles de la campagne 2006-2007

Après avoir unifié en 2004 le cadre des contrôles et demandé en 2005 la mise en place d'un contrôle global de cabinet, le Haut Conseil avait communiqué, dans ses rapports d'activité 2005 et 2006, ses appréciations sur les résultats des contrôles réalisés au titre des deux campagnes précédentes (2004-2005 et 2005-2006).

L'objectif de contrôle global de cabinet n'avait pas été atteint lors des contrôles effectués jusqu'en 2006, en dépit d'une indéniable évolution dans l'approche des contrôles. L'organisation des contrôles avait révélé des faiblesses dans les méthodes et les objectifs des contrôles qui avaient nui à la lisibilité des constats et des résultats de ces contrôles.

Suite à cette appréciation, le Haut Conseil avait conclu à la nécessité de faire évoluer l'organisation des contrôles afin d'être en mesure de les superviser, d'en apprécier l'efficacité et de réduire les délais de restitution des résultats des contrôles (*cf.* décision 2006-01 du 4 mai 2006 figurant en *annexe 6.1*).





## 6.2. Résultats des contrôles

### 6.2.1. Modalités de restitution des résultats au Haut Conseil

La Compagnie nationale a transmis au Haut Conseil, début avril 2008, son rapport sur les résultats des contrôles. La présentation intégrale de ces résultats figure en annexe 6.2.

Les résultats distinguent les trois catégories de cabinet préconisées par le Haut Conseil :

- les cabinets de la catégorie A : cabinets détenant le plus grand nombre de mandats de sociétés cotées ;

- les cabinets de la catégorie B : cabinets détenant plus de 150 mandats en dehors de ceux visés au A ;
- les cabinets de la catégorie C : catégorie regroupant les cabinets autres que les A et B. Ont été distingués ceux qui détiennent des mandats d'entité faisant appel public à l'épargne (APE) de ceux qui n'en détiennent pas.

Le rapport comprend en outre une restitution des résultats sur le contrôle des mandats sélectionnés dans les secteurs retenus par le Haut Conseil.

Le tableau ci-dessous synthétise le programme de contrôle à partir duquel la Compagnie nationale a établi son rapport.

936 contrôleurs ont participé aux contrôles périodiques pour un temps total de contrôle de 37 177 heures.

Catégories de cabinet	A	B	C APE	Total hors C non APE	C non APE
<b>Nombre de cabinets contrôlés</b>	<b>2</b>	<b>18</b>	<b>27</b>	<b>47</b>	<b>506*</b>
Nombre total de mandats détenus par ces cabinets	20279	3732	2105	26116	NC
Nombre total d'associés signataires de ces cabinets	477	112	75	664	NC
<b>Nombre de mandats contrôlés</b>	<b>385</b>	<b>120</b>	<b>69</b>	<b>574</b>	<b>963</b>
Dont mandats APE	42	13	26	81	
Mandats autres secteurs	159	42	17	218	NC
Mandats hors secteurs	184	65	26	275	NC
<b>Nombre d'associés contrôlés</b>	<b>254</b>	<b>65</b>	<b>44</b>	<b>363</b>	<b>NC</b>
<b>Temps de contrôle</b>	<b>14658</b>	<b>3028</b>	<b>2975</b>	<b>20661</b>	<b>16516</b>

NC : non communiqué.

\* Nombre de cabinets sur lesquels les résultats ont été analysés pour un programme prévisionnel de 1 257 cabinets.

En application de l'article R. 821-1 du Code de commerce, le secrétaire général du Haut Conseil a présenté au Haut Conseil son rapport.

Ses travaux ont été orientés à partir de sa connaissance acquise du système mis en place ainsi que de ses constats relevés précédemment. L'objectif a été de vérifier la correcte application de la décision du Haut Conseil. Une analyse des résultats individuels des contrôles a également été effectuée. Toutefois, le secrétaire général a dû consacrer une partie de ses ressources à la mise en place du nouveau système et par voie de conséquence diminuer celles dévolues à l'examen des documents retraçant les opérations des contrôles antérieurs.

Pour les besoins de son examen, le secrétaire général a sélectionné deux réseaux de cabinets des catégories A et B.

Le tableau ci-dessous présente l'échantillon examiné par le secrétariat général. Sur cet échantillon le nombre de mandats contrôlés par la Compagnie nationale et les compagnies régionales est précisé.

Le secrétariat général a pu observer une amélioration dans les méthodes de contrôle en vue d'atteindre l'objectif de contrôle global de cabinet (point d'entrée cabinet, approche cabinet et restitution par cabinet, coordination Compagnie nationale).

La rédaction d'un rapport de synthèse après la réalisation complète d'un contrôle de cabinet marque un progrès important dans la formalisation des résultats et contribue à une meilleure vision du cabinet dans son ensemble.

### 6.2.2. Analyse des résultats

Le Haut Conseil a apprécié les résultats des contrôles à partir des rapports présentés par la Compagnie nationale et par le secrétaire général du Haut Conseil.

La **Compagnie nationale** n'a pas relevé de déficiences majeures dans l'organisation ou les procédures des cabinets contrôlés. Toutefois, le rapport de la Compagnie nationale a noté des faiblesses dans ces cabinets. Ces dernières ont trait à l'omission de déclarations obligatoires, au non-respect de dispositions réglementaires relatives à la qualité des signataires, à l'inefficience des procédures garantissant l'indépendance du cabinet ou des signataires, à l'absence de formalisation de procédures au sein des cabinets, à des carences dans la formation des associés ou collaborateurs (cf. annexe 6.2).

Les faiblesses sont d'importance variable selon le type de cabinets examinés. De simples faiblesses pour les cabinets de la catégorie A, elles sont qualifiées de significatives pour les cabinets des catégories B et C APE. Leur importance s'apprécie aussi en fonction de la mesure de suivi qui est préconisée. Ces suivis vont des recommandations à la description des mesures prises par les contrôlés et au suivi de points particuliers. Dans certains cas il a été préconisé des mesures destinées à améliorer la qualité de l'audit.

Ces faiblesses ont été également constatées lors des contrôles de la bonne application des procédures et de la qualité des travaux sur les mandats.

Les contrôles sur les mandats ont donné lieu à des constats sur la qualité des diligences sur l'examen des comptes, l'application des principes comptables, le

Catégories de cabinet	A	B	C APE	Total hors C non APE	C non APE
<b>Échantillon examiné par le secrétariat général</b>	<b>1</b>	<b>9*</b>	-	<b>10</b>	-
Nombre de mandats contrôlés par la CNCC et CRCC sur cet échantillon	359	48		436	
Dont APE	39	7		46	
Dont secteurs	150	10		160	

\* Dans le réseau de cabinets de la catégorie B soumis au contrôle, il a été sélectionné 11 cabinets de cette catégorie. Seuls 9 rapports de synthèse des résultats des contrôles de ces cabinets ont été obtenus. L'examen du secrétariat général a donc porté sur 9 cabinets, dont 5 cabinets détenant des mandats APE et 4 n'en détenant pas.

budget de la mission, la lettre de mission, la déontologie, l'annexe des comptes, les conventions, les documents prévisionnels. Le rapport de la Compagnie nationale met notamment en avant, de manière récurrente, des problèmes sur la répartition des travaux entre co-commissaires.

Ces insuffisances visent les trois catégories de cabinet. Il est difficile d'apprécier si elles sont de nature isolée, ponctuelles ou liées à une déficience du cabinet ou d'un type de cabinet.

Des restitutions spécifiques ont été faites sur les secteurs suivants, identifiés par le Haut Conseil : entités faisant appel public à l'épargne, organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM), compagnies d'assurances, groupes présentant des comptes consolidés avec un chiffre d'affaires supérieur à 100 millions d'euros. Les points remontés complètent ceux présentés dans les parties sur les résultats de chaque catégorie de cabinet. Ils sont de nature déontologique et relatif à l'appréciation de l'opinion.

Par comparaison avec les années précédentes, la Compagnie nationale a modifié le registre de ses appréciations dans la restitution de ses résultats notamment en ce qui concerne l'évaluation des procédures mises en place par les cabinets contrôlés. Au lieu d'exprimer une satisfaction globale assortie de recommandations, elle exprime ses constats eu égard aux notions de « déficiences majeures » et « faiblesses ». Ces notions sont celles utilisées dans le vocabulaire des homologues du Haut Conseil et traduisent la délivrance d'une assurance formulée sous forme négative sur l'efficacité de l'organisation des cabinets contrôlés. Elle est plus instructive et mérite plus d'attention et favorise la mise en place de mesures correctives.

Des suivis ont été demandés par la Compagnie nationale ou les compagnies régionales lorsque les insuffisances constatées étaient multiples et répétées. Ils ont consisté, le cas échéant, à s'assurer du traitement de points constatés à l'occasion de la revue des procédures des cabinets ou de points particuliers sur les mandats contrôlés ou bien à soumettre à un nouvel examen un mandat particulier. Aucun suivi de cabinet n'a été demandé.

Par ailleurs, le **secrétaire général**, dans son rapport au Haut Conseil, a constaté que les conclusions formulées dans les rapports de synthèse par cabinet restaient trop standardisées, alors même que la récurrence de certaines déficiences relevées aurait dû conduire à s'interroger sur l'efficacité des procédures mises en place dans les cabinets contrôlés destinées à garantir l'indépendance des cabinets et la qualité de l'audit. De plus, l'insuffisance de la documentation constatée et le défaut d'analyses approfondies des situations décrites par les contrôleurs n'ont pas permis de tirer toutes les conséquences des faiblesses exposées dans les restitutions des résultats par cabinet.

Des défauts d'analyses ont été constatés par le secrétaire général sur des points susceptibles d'affecter la qualité de l'audit et sur les prestations non audit. L'examen par les chambres<sup>2</sup> sur ces points n'apporte pas d'éléments complémentaires. Il peut être noté que des sujets tels que les prestations non audit ont été totalement occultés dans la restitution des résultats d'ensemble.

Le rapport du secrétaire général a mis en exergue que l'examen après coup des documents retraçant les opérations des contrôles permettait certes de porter une appréciation sur les mérites ou les faiblesses des contrôles effectués mais était inopérant pour pouvoir analyser la qualité de l'audit dans les cabinets contrôlés et apporter les correctifs nécessaires.



2. Instances délibérantes de la Compagnie nationale qui exploitent les constats effectués par les contrôleurs qualité.

Le **Haut Conseil** considère que ces carences du système ne lui permettent pas de superviser effectivement les contrôles périodiques ni d'en assurer le suivi, ou encore de se prononcer sur l'adéquation des suivis préconisés par les institutions professionnelles. Elles ne permettent pas non plus de mettre en place des actions préventives lorsque les commissaires aux comptes sont confrontés à des problématiques particulières.

Ces défauts du système actuel sont aggravés par les délais des contrôles : ces derniers ont été lancés au cours du dernier trimestre 2006, sur une vérification de la qualité de l'audit des comptes 2005 et finalisés au cours du premier trimestre 2008.

### 6.3. Les évolutions décidées par le Haut Conseil

Dans sa décision 2006-01 du 4 mai 2006, le Haut Conseil avait demandé qu'une réflexion soit engagée sur le renforcement de l'indépendance des contrôleurs.

Dans le même temps, l'entrée en vigueur, le 17 mai 2006, de la huitième directive européenne<sup>3</sup> sur le contrôle légal des comptes oblige les États membres à instaurer un système efficace de supervision publique de l'activité de tous les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit. Selon les articles 29 et 32 de la directive précitée, le système d'assurance qualité est organisé de telle sorte qu'il soit indépendant des commissaires aux comptes qui y sont soumis et qu'il fasse l'objet d'une supervision publique, laquelle assume notamment la responsabilité finale du système d'assurance qualité.

Dans ce cadre, la Commission européenne, assistée de l'AuRC et de l'EGAOb, a élaboré une proposition de recommandation visant à appliquer les articles 29 et 32 de la directive<sup>4</sup>.

3. Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006.

4. Recommandation en date du 6 mai 2008 publiée postérieurement à la rédaction du présent rapport.

Par ailleurs, la nécessité de passer des accords de reconnaissance mutuelle avec les homologues du Haut Conseil, aux fins d'éviter les duplications de contrôles et de respecter le principe de contrôle par l'État d'origine, conduit à renforcer l'indépendance du système des contrôles périodiques.

C'est dans ce contexte que le Haut Conseil a décidé de faire évoluer le système des contrôles périodiques en vue de renforcer l'indépendance des contrôleurs qualité par rapport aux professionnels en exercice, de faciliter la supervision publique des contrôles périodiques et de pouvoir envisager d'assurer la responsabilité finale du système.

Un groupe de travail mixte composé de représentants du Haut Conseil et de la Compagnie nationale a mené cette réflexion à compter de septembre 2006. Il a proposé la création d'un corps de contrôleurs constitué de professionnels n'exerçant pas en cabinet.

Les travaux du groupe se sont poursuivis en 2007 pour définir les modalités de mise en place et d'intervention de ce corps : recrutement, composition, financement et relations avec le Haut Conseil.

À partir des orientations proposées par le groupe mixte de travail, le Haut Conseil a renforcé son rôle et son implication directe dans les opérations de contrôle, dans les limites des textes actuels. Il a ainsi proposé un projet de réorganisation des contrôles périodiques en définissant des principes directeurs.

Le Haut Conseil a lancé des consultations sur ce projet auprès du président de la Compagnie nationale, des syndicats professionnels et du département APE de la Compagnie nationale. La Compagnie nationale souhaitant être davantage impliquée dans l'organisation des contrôles, il a été proposé de créer un comité opérationnel paritaire avec le Haut Conseil, l'ensemble des travaux du comité étant soumis à l'approbation du Haut Conseil. Le conseil national de la Compagnie nationale a adhéré au projet par un vote à l'unanimité.

Par une décision du 6 juillet 2007 figurant en annexe 6.3, le Haut Conseil a demandé la création d'un corps de contrôleurs composé de professionnels n'exerçant pas en cabinet. Ce corps, créé au sein de la Compagnie

nationale, est chargé d'effectuer les contrôles des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public. Il reçoit ses instructions exclusivement du Haut Conseil quant à l'exécution des opérations de contrôle. Les contrôles des autres cabinets restent de la compétence des professionnels en exercice et s'appuient sur une forte implication des régions. Le Haut Conseil intervient à toutes les étapes des opérations de contrôle. À ce titre, les contrôleurs rendent compte de leurs opérations de contrôle directement et dans les meilleurs délais au secrétariat général du Haut Conseil.

La nouvelle organisation des contrôles périodiques est en cours de mise en œuvre et devra faire l'objet d'une évaluation au plus tard en juin 2008.

Les travaux du comité paritaire ont porté sur :

- la proposition d'un programme de contrôle;
- l'élaboration de types de profils des candidats en vue du recrutement du corps de contrôleurs;
- la mise en place d'une photographie des cabinets à contrôler;
- la définition des ressources nécessaires;
- la description du contrôle de qualité;
- l'élaboration de nouveaux outils de contrôle.

Sur proposition du comité, le Haut Conseil a approuvé le programme 2008 de contrôle des commissaires aux comptes, figurant en annexe 6.4, devant être mis en application dès janvier 2008, mettant fin à la notion de « campagne » existant jusqu'alors. L'évaluation du nouveau système des contrôles sera réalisée à partir du déroulement complet des opérations de contrôle d'un certain nombre de cabinets avant fin juin 2008. À cet effet, sur cet échantillon la restitution des résultats devra être achevée au plus tard en mai 2008.

Ont suivi des décisions du Haut Conseil, relatives à l'approbation des candidatures aux postes de contrôleurs du corps et au lancement des opérations de contrôles.

Le Haut Conseil a demandé par ailleurs, dans sa décision du 6 juillet 2007, une modification de mode de financement du système des contrôles périodiques, afin de répondre aux exigences de l'article 29 de la directive précitée qui préconise un financement sûr et

exempt de toute influence induite de la part des commissaires aux comptes soumis aux contrôles.

Le financement du corps de contrôleurs et de l'ensemble des opérations de contrôle est désormais assuré par une cotisation nationale, mise à la charge des commissaires aux comptes, affectée exclusivement à cet objet. Cette cotisation comporte une part nationale uniforme et une part majorée pour les cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public (EIP). Elle est arrêtée chaque année par la Compagnie nationale pour couvrir les coûts prévisionnels annuels de réalisation des opérations de contrôle des cabinets détenant des mandats EIP et non EIP.

Ce mode de financement met fin à celui existant jusqu'en 2007 qui consistait à financer le contrôle de qualité effectué par chaque compagnie régionale et le budget de fonctionnement du pôle qualité de la Compagnie nationale par une partie des cotisations appelées auprès des commissaires aux comptes inscrits. Par ailleurs, en complément de ce financement, la Compagnie nationale refacturait les coûts directs des contrôles concernant les commissaires aux comptes détenant des entités faisant APE, des établissements de crédit et des organismes d'assurance aux cabinets contrôlés.

## 6.4. Les évolutions attendues par le Haut Conseil

La crédibilité du système des contrôles exige une supervision publique effective et efficace de la profession, conforme aux principes énoncés par la directive européenne, et acceptée par les homologues du Haut Conseil dans le cadre d'une reconnaissance mutuelle des systèmes. Elle impose des contraintes nouvelles aux professionnels et requiert une évolution du rôle des institutions professionnelles et du rôle du Haut Conseil pour lui permettre d'assumer la responsabilité finale du système d'assurance qualité.

Le Haut Conseil entend poursuivre la réforme des contrôles périodiques en vue de pouvoir assurer cette responsabilité, d'inscrire les contrôles périodiques dans

le cadre d'une coopération internationale entre les divers systèmes de supervision publique instaurés par les homologues étrangers du Haut Conseil, et de les rendre efficaces en terme de détection des situations à risques.

Cette réforme suppose que soit clairement attribuée au Haut Conseil la responsabilité finale du système des contrôles périodiques.





# ANNEXES

## TITRE I – FONCTIONNEMENT DU HAUT CONSEIL

Pas d'annexe

## TITRE 2 – ACTIVITÉ NORMATIVE

Annexe 2.1.	Délibération du Haut Conseil portant sur les guides d'application des normes d'exercice professionnel .....	49
Annexe 2.2.	Correspondance entre les normes d'exercice professionnel homologuées et les normes internationales (ISA).....	51

### Normes homologuées en 2007

Annexe 2.3.	Procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière – rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président.....	52
Annexe 2.4.	Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes .....	55
Annexe 2.5.	Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes .....	57
Annexe 2.6.	Intervention d'un expert .....	61
Annexe 2.7.	Documentation de l'audit des comptes .....	64
Annexe 2.8.	Appréciation des estimations comptables .....	66
Annexe 2.9.	Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité... ..	68
Annexe 2.10.	Événements postérieurs à la clôture de l'exercice.....	70
Annexe 2.11.	Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne.....	73
Annexe 2.12.	Continuité d'exploitation .....	75
Annexe 2.13.	Changements comptables .....	77
Annexe 2.14.	Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes.....	79
Annexe 2.15.	Déclarations de la direction.....	81
Annexe 2.16.	Risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires.....	84
Annexe 2.17.	Informations relatives aux exercices précédents .....	86
Annexe 2.18.	Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés .....	88
Annexe 2.19.	Sélection des éléments à contrôler.....	92

### Normes homologuées en 2008

Annexe 2.20.	Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires.....	94
Annexe 2.21.	Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes .....	99
Annexe 2.22.	Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.....	103
Annexe 2.23.	Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes .....	108

## TITRE 3 – SAISINES SUR DES QUESTIONS DE DÉONTOLOGIE ET D'INDÉPENDANCE

### Avis rendus en 2007

Annexe 3.1.	Avis du Haut Conseil du 11 janvier 2007 .....	111
Annexe 3.2.	Avis du Haut Conseil du 11 janvier 2007 .....	113
Annexe 3.3.	Avis du Haut Conseil du 8 février 2007 .....	115
Annexe 3.4.	Avis du Haut Conseil du 8 mars 2007 .....	118
Annexe 3.5.	Avis du Haut Conseil du 29 mars 2007 .....	120
Annexe 3.6.	Avis du Haut Conseil du 22 novembre 2007 .....	123
Annexe 3.7.	Avis du Haut Conseil du 22 novembre 2007 .....	125
Annexe 3.8.	Avis du Haut Conseil du 22 novembre 2007 .....	129

### Avis rendus en 2008

Annexe 3.9.	Avis du Haut Conseil du 21 février 2008 .....	132
Annexe 3.10.	Avis du Haut Conseil du 7 avril 2008 .....	136
Annexe 3.11.	Avis du Haut Conseil du 7 avril 2008 .....	138

## TITRE 4 – ACTIVITÉ JURIDICTIONNELLE

Pas d'annexe

## TITRE 5 – COOPÉRATION INTERNATIONALE

Pas d'annexe

## TITRE 6 – LES CONTRÔLES PÉRIODIQUES

Annexe 6.1.	Décision n° 2006-01 de la séance du 4 mai 2006 .....	141
Annexe 6.2.	Rapport de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes sur les résultats des contrôles périodiques mis en œuvre au cours de la campagne 2006-2007 .....	152
Annexe 6.3.	Décision n° 2007-01 concernant les contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes de la séance du 6 juillet 2007 .....	153
Annexe 6.4.	Délibération du 21 décembre 2007 sur la mise en œuvre du système instauré par décision du 6 juillet 2007 relatif aux contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes .....	162

**Annexe 2.1. Délibération du Haut Conseil portant sur les guides d'application des normes d'exercice professionnel**

21 décembre 2007

***Guides d'application des normes d'exercice professionnel***  
***Délibération du Haut Conseil du commissariat aux comptes***

Le Haut Conseil, saisi de l'initiative du Président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes d'élaborer des guides d'application des normes d'exercice professionnel, a pris la délibération qui suit.

Le Haut Conseil rappelle tout d'abord que les normes d'exercice professionnel, désormais homologuées par arrêté du Garde des Sceaux en application de la loi de sécurité financière, définissent les diligences à accomplir par le commissaire aux comptes pour remplir ses obligations légales. Le non-respect de ces normes par les professionnels est sanctionné, de sorte qu'il appartient aux autorités en charge de la surveillance de la profession de veiller à leur bonne compréhension et à leur correcte application par les commissaires aux comptes.

Si la Compagnie nationale souhaite, dans le cadre de son concours au bon exercice de la profession tel que prévu par l'article L.821-6 du Code de commerce, élaborer des guides d'application, il lui appartient de s'assurer, dans l'intérêt des professionnels, que ces guides respectent les principes suivants :

- Un guide ne doit être proposé que s'il existe un réel besoin d'exemples ou d'illustrations concrètes sur des situations précises ou un secteur déterminé.
- Un guide d'application ne doit en aucun cas se substituer aux normes d'exercice professionnel. Il constitue un instrument d'accompagnement destiné à aider le professionnel dans l'exercice de sa mission.
- Un guide ne doit pas affaiblir les prescriptions des normes d'exercice professionnel. Il ne doit pas être contraire aux principes retenus dans ces dernières. Il ne doit pas dénaturer leur esprit. Ainsi, chaque modalité pratique d'application doit correspondre aux règles et principes posés par ces normes.
- Un guide ne doit pas nuire à la clarté du contenu d'une norme d'exercice professionnel. Il ne doit avoir pour vocation ni de l'interpréter, ni de proposer une expression différente de son contenu.
- Un guide ne doit pas occulter certaines des dispositions de la norme d'exercice professionnel lorsqu'il l'illustre. Les diligences qui n'auraient pas été reprises au sein du guide risqueraient de ne pas être mises en œuvre par le commissaire aux comptes s'y référant.

- Un guide ne doit pas créer de nouvelles diligences pour les commissaires aux comptes. Il ne doit en aucun cas être source de confusion entre ce qui est obligatoire, et ce qui est préconisé à titre indicatif. Le guide en effet ne s'impose pas aux commissaires aux comptes, et n'est pas opposable aux tiers.

Le Haut Conseil précise que les principes qui précèdent sont applicables également à toute communication adressée aux commissaires aux comptes relative à des sujets traités par les normes d'exercice professionnel.

***Philippe STEING***

***Secrétaire Général***

***Christine THIN***

***Présidente***

## Annexe 2.2. Correspondance entre les normes d'exercice professionnel homologuées et les normes internationales (ISA)

Intitulé de la norme d'exercice professionnel	Date de l'avis du H3C	Date de publication au JO	Date de signature de l'arrêté	Correspondance ISA
Lettre de mission	28-nov-05	21-déc-05	14-déc-05	ISA 210
Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes	16-juin-06	1er août 2006	19-juil-06	ISA 200
Caractère probant des éléments collectés	26-juin-06	1er août 2006	19-juil-06	ISA 500
Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives	07-juil-06	1er août 2006	19-juil-06	ISA 315
Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques	07-juil-06	1er août 2006	19-juil-06	ISA 330
Planification de l'audit	28-sept-06	14-oct-06	06-oct-06	ISA 300
Anomalies significatives et seuil de signification	28-sept-06	14-oct-06	06-oct-06	ISA 320
Justification des appréciations	28-sept-06	14-oct-06	06-oct-06	FF
Caractère probant des éléments collectés - applications spécifiques	22-déc-06	30-déc-06	22-déc-06	ISA 501
Les demandes de confirmation des tiers	22-déc-06	30-déc-06	22-déc-06	ISA 505
Procédures analytiques	22-déc-06	30-déc-06	22-déc-06	ISA 520
Procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière - Rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président	20-févr-07	06-avr-07	05-mars-07	FF
Documentation de l'audit des comptes	04-avr-07	03-mai-07	10-avr-07	ISA 230
Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes	04-avr-07	03-mai-07	10-avr-07	ISA 240
Appréciation des estimations comptables	04-avr-07	03-mai-07	10-avr-07	ISA 540
Intervention d'un expert	04-avr-07	03-mai-07	10-avr-07	ISA 620
Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes	04-avr-07	03-mai-07	10-avr-07	FF
Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité	04-avr-07	03-mai-07	10-avr-07	FF
Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non respect de textes légaux et réglementaires	03-mai-07	13-mai-07	07-mai-07	ISA 250
Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes	03-mai-07	13-mai-07	07-mai-07	ISA 510
Evènements postérieurs à la clôture de l'exercice	02-mai-07	13-mai-07	07-mai-07	ISA 560
Continuité d'exploitation	02-mai-07	13-mai-07	07-mai-07	ISA 570
Déclarations de la direction	03-mai-07	13-mai-07	07-mai-07	ISA 580
Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne	02-mai-07	13-mai-07	07-mai-07	ISA 610
Changements comptables	03-mai-07	13-mai-07	07-mai-07	FF
Informations des exercices précédents	03-mai-07	16-mai-07	07-mai-07	ISA 710
Sélection des éléments à contrôler	10-juil-07	29-juil-07	18-juil-07	ISA 530
Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés	10-juil-07	29-juil-07	18-juil-07	ISA 700
Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires	18-sept-07	5-déc-07	29-nov-07	ISRE 2410
Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	03-mars-08	23-mars-08	20-mars-08	FF
Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	03-mars-08	23-mars-08	20-mars-08	FF
Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	03-mars-08	23-mars-08	20-mars-08	FF

Annexe 2.3. **Procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière – rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président**

6 avril 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 23 sur 155

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

**Arrêté du 5 mars 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière - rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président**

NOR : JUSC0720218A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1 et L. 821-2 ;

Vu le décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié, notamment son article 1<sup>er</sup>-10 ;

Vu le projet de norme élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 13 décembre 2006 ;

Vu l'avis de l'Autorité des marchés financiers en date du 24 janvier 2007 ;

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 20 février 2007,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative aux procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière - rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président, annexée au présent arrêté, est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 5 mars 2007.

Pour le ministre et par délégation :

*Le directeur des affaires civiles et du sceau,*

M. GUILLAUME

#### ANNEXE

NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AUX PROCÉDURES DE CONTRÔLE INTERNE RELATIVES À L'ÉLABORATION ET AU TRAITEMENT DE L'INFORMATION COMPTABLE ET FINANCIÈRE - RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES SUR LE RAPPORT DU PRÉSIDENT

##### *Introduction*

01. En application de l'article L. 225-235 du code de commerce, le commissaire aux comptes présente, dans un rapport joint à son rapport général ou, le cas échéant, à son rapport sur les comptes consolidés ses observations sur le rapport du président visé aux articles L. 225-37 et L. 225-68 du code de commerce, pour celles des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

02. Ces dispositions s'appliquent à tout commissaire aux comptes lorsqu'il exerce sa mission de certification dans une société anonyme qui fait appel public à l'épargne.

03. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'établissement par le commissaire aux comptes de son rapport sur le rapport du président.

##### *Rappel des obligations du président et de la société*

04. En application de l'article L. 225-37 ou L. 225-68 du code de commerce, le président du conseil d'administration de la société anonyme ou le président du conseil de surveillance, selon le cas, rend compte dans un rapport à l'assemblée générale, joint au rapport du conseil d'administration ou du directoire mentionné notamment aux articles L. 225-100 et L. 233-26, des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil d'administration ou du conseil de surveillance, selon le cas, ainsi que des procédures de contrôle interne mises en place par la société.

6 avril 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 23 sur 155

Le rapport indique en outre les éventuelles limitations que le conseil d'administration apporte aux pouvoirs du directeur général.

Dans les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, ce rapport présente les principes et les règles arrêtés, selon le cas, par le conseil d'administration ou le conseil de surveillance pour déterminer les rémunérations et avantages de toute nature accordés aux mandataires sociaux.

*Informations dans le rapport du président sur les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière*

05. Les « procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière » s'entendent de celles qui permettent à la société de produire, dans des conditions de nature à pouvoir en garantir la fiabilité, les comptes et les informations sur la situation financière et sur ces comptes. Ces informations sont celles extraites de comptes intermédiaires ou des comptes annuels ou consolidés, ou celles qui peuvent être rapprochées des données ayant servi à l'établissement de ces comptes.

06. L'intervention du commissaire aux comptes ne consiste pas à porter une appréciation sur les procédures de contrôle interne en tant que telles mais à apprécier la sincérité des informations contenues dans le rapport du président sur les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Pour ce faire le commissaire aux comptes :

- prend connaissance des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière sous-tendant les informations présentées dans le rapport du président et consulte la documentation existante ;
- prend connaissance des travaux qui ont permis d'élaborer ces informations et consulte la documentation existante ;
- détermine si les déficiences majeures du contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière qu'il aurait relevées dans le cadre de sa mission font l'objet d'une information appropriée dans le rapport du président.

07. Lorsque, à l'issue de ses travaux, le commissaire aux comptes relève dans le rapport du président des informations sur les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière qui ne correspondent pas à ses propres constatations ou lorsque ces informations ne sont pas sincères ou sont insuffisamment justifiées, il s'entretient avec le président à l'effet d'obtenir les modifications qu'il estime nécessaires. A défaut d'obtenir satisfaction, il formule, dans son rapport, les observations qu'il estime nécessaires.

Ces observations peuvent notamment porter sur :

- la description donnée des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ;
- l'absence d'éléments disponibles lui permettant d'apprécier certaines informations contenues dans le rapport du président ;
- l'omission de déficiences majeures du contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière qu'il aurait relevées dans le cadre de sa mission.

08. Lorsque le commissaire aux comptes est conduit à formuler des observations dans son rapport, il les porte à la connaissance de l'organe collégial chargé de l'administration et, le cas échéant, de l'organe chargé de la direction.

*Autres informations*

09. Le commissaire aux comptes n'a pas à vérifier le bien-fondé des informations autres que celles portant sur les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière contenues dans le rapport du président, ni à effectuer de vérifications particulières sur ces dernières. Sa lecture du rapport du président lui permet toutefois de relever, le cas échéant, les informations qui lui apparaîtraient manifestement incohérentes. Dans une telle situation, il s'entretient avec le président à l'effet d'obtenir les modifications qu'il estime nécessaires. A défaut d'obtenir satisfaction, le commissaire aux comptes apprécie s'il convient d'en faire état dans son rapport de certification sur les comptes.

*Rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président*

10. Le rapport du commissaire aux comptes comporte les mentions suivantes :

- un intitulé ;
- le destinataire du rapport ;
- un paragraphe d'introduction comportant le rappel de sa qualité de commissaire aux comptes, les objectifs de son intervention et le texte de loi applicable, l'identification du rapport du président et l'exercice concerné ;
- un paragraphe comportant une description des diligences qu'il a mises en œuvre conformément aux normes d'exercice professionnel ;

- un paragraphe informant le lecteur que si des incohérences majeures ont été relevées au titre des informations autres que celles portant sur les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, celles-ci figurent dans son rapport de certification sur les comptes ;
- une conclusion sous la forme d'observations, ou au contraire d'absence d'observations, à exprimer sur les informations contenues dans le rapport du président portant sur les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ;
- la date du rapport ;
- l'adresse et l'identification du (des) signataire(s) du rapport.

11. Lorsque le président n'établit pas le rapport prévu par les dispositions légales précitées, ou ne rend pas compte dans ce rapport des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, le commissaire aux comptes formule, dans le rapport prévu à l'article L. 225-235 du code de commerce, une observation traduisant son impossibilité de conclure et mentionne l'irrégularité correspondante ainsi relevée.

*Hypothèse d'un rapport du président comportant une évaluation des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière*

12. Le commissaire aux comptes met en œuvre, sur les informations portant sur l'évaluation des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, les diligences prévues dans la présente norme. En outre, il :

- prend connaissance du processus d'évaluation mis en place ainsi que de sa documentation ;
- apprécie la qualité et le caractère suffisant de la documentation existante.

13. Le cas échéant, le commissaire aux comptes formule dans son rapport, au titre des informations portant sur l'évaluation des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, les observations prévues dans la présente norme, qui peuvent en outre être relatives :

- à l'appréciation portée par le président sur l'adéquation et l'efficacité des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ;
- aux raisons pour lesquelles les diligences qu'il a mises en œuvre conformément à la présente norme ne lui permettent pas de se prononcer sur ces informations.

Annexe 2.4. **Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes**

3 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 23 sur 88

**Décrets, arrêtés, circulaires****TEXTES GÉNÉRAUX****MINISTÈRE DE LA JUSTICE****Arrêté du 10 avril 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes**

NOR : JUSC0751130A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,  
Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;  
Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 13 mars 2007 ;  
Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 4 avril 2007,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes, annexée au présent arrêté, est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 10 avril 2007.

Pour le ministre et par délégation :  
*Le directeur des affaires civiles et du sceau,*  
M. GUILLAUME

## ANNEXE

NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE À L'AUDIT DES COMPTES  
RÉALISÉ PAR PLUSIEURS COMMISSAIRES AUX COMPTES*Introduction*

01. Lorsque l'audit des comptes mis en œuvre en vue de certifier les comptes d'une entité est réalisé par plusieurs commissaires aux comptes, ces derniers constituent l'organe de contrôle légal des comptes.

02. Conformément à l'article L. 823-15 du code de commerce, les commissaires aux comptes « se livrent ensemble à l'examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes selon les prescriptions énoncées par une norme d'exercice professionnel. Une norme d'exercice professionnel détermine les principes de répartition des diligences à mettre en œuvre par chacun des commissaires aux comptes pour l'accomplissement de leur mission ».

03. La présente norme a pour objet de définir les principes qui régissent l'exercice collégial de l'audit des comptes.

*Répartition des diligences et examen contradictoire*

04. Chaque commissaire aux comptes met en œuvre les travaux qui lui permettent d'être en mesure de formuler son opinion sur les comptes de l'entité.

Il tient compte des éléments collectés lors des procédures d'audit qu'il a lui-même mises en œuvre et des éléments collectés par les co-commissaires aux comptes.

05. Chaque commissaire aux comptes prend connaissance de l'entité et de son environnement, évalue le risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble et détermine le ou les seuils de signification aux fins de définir et de formaliser, avec les autres commissaires aux comptes, de manière concertée, leur approche d'audit ainsi que le plan de mission et le programme de travail nécessaires à sa mise en œuvre.

06. Les procédures d'audit nécessaires à la mise en œuvre du plan de mission et définies dans le programme de travail sont réparties de manière concertée entre les commissaires aux comptes.

07. La répartition entre les commissaires aux comptes des travaux nécessaires à la réalisation de l'audit des comptes est équilibrée et effectuée sur la base de critères :

- quantitatifs, tel que le volume d'heures de travail estimé nécessaire à la réalisation de ces travaux, le volume horaire affecté à un des commissaires aux comptes ne devant pas être disproportionné par comparaison avec ceux attribués aux autres commissaires aux comptes ; et
- qualitatifs, tels que l'expérience ou la qualification des membres des équipes d'audit.

08. Cette répartition est modifiée régulièrement pour tout ou partie au cours du mandat de manière concertée entre les commissaires aux comptes.

09. En fonction des éléments collectés lors de la mise en œuvre des procédures d'audit, les commissaires aux comptes apprécient, ensemble, tout au long de la mission, si leur évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions reste appropriée. Le cas échéant, ils modifient la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures planifiées. Ils renvoient si nécessaire la répartition des procédures ainsi redéfinies.

10. Chaque commissaire aux comptes procède à une revue des travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes.

11. Cette revue lui permet d'apprécier si :

- les travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes :
  - correspondent à ceux définis lors de la répartition ou décidés lors de la réévaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions ;
  - ont permis de collecter des éléments suffisants et appropriés pour permettre d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il pourra fonder son opinion sur les comptes ;
- les conclusions auxquelles les co-commissaires aux comptes ont abouti sont pertinentes et cohérentes.

12. Chaque commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments de la revue qui permettent d'étayer son appréciation des travaux effectués par les co-commissaires aux comptes.

13. En fonction de son appréciation des travaux réalisés par les autres commissaires aux comptes et des conclusions auxquelles ces derniers ont abouti, chaque commissaire aux comptes détermine s'il convient de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires.

14. Il s'en entretient avec les autres commissaires aux comptes. Le cas échéant, ils définissent de manière concertée la nature, le calendrier et l'étendue des procédures supplémentaires à mettre en œuvre.

15. A la fin de l'audit, chaque commissaire aux comptes met en œuvre les procédures analytiques permettant la revue de cohérence d'ensemble des comptes.

16. Il vérifie également la sincérité et la concordance avec les comptes des informations données à l'occasion de l'approbation des comptes :

- dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes ;
- le cas échéant, dans les autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

#### *Communication*

17. Les commissaires aux comptes communiquent ensemble et de manière concertée à l'organe d'administration ou de surveillance de l'entité :

- les éléments mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce ;
- toute autre information qu'ils estimeraient nécessaire de lui communiquer.

18. Il en est de même de toute information importante communiquée à la direction de l'entité.

#### *Rapports*

19. Les rapports établis par les commissaires aux comptes en application de textes légaux et réglementaires sont signés par chaque commissaire aux comptes.

Ils mentionnent, pour chaque commissaire aux comptes, les informations prévues aux articles R. 822-93 et R. 822-94 du code de commerce.

20. Lorsque les commissaires aux comptes ont des opinions divergentes, ils en font mention dans le rapport.

#### *Différends entre les commissaires aux comptes*

21. Si des différends professionnels surviennent au cours de la mission, les commissaires aux comptes font application des dispositions de l'article 8 du code de déontologie de la profession.

#### *Désaccords sur le montant de la rémunération*

22. En cas de désaccord entre les commissaires aux comptes et les dirigeants de l'entité sur le montant de la rémunération, les commissaires aux comptes font application des dispositions de l'article R. 823-18 du code de commerce.

## Annexe 2.5. **Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes**

3 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 19 sur 88

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

#### Arrêté du 10 avril 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à la prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes

NOR : JUSC0751126A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;

Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 13 mars 2007 ;

Vu l'avis du haut conseil du commissariat aux comptes en date du 4 avril 2007,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative à la prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes, annexée au présent arrêté, est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 10 avril 2007.

Pour le ministre et par délégation :  
Le directeur des affaires civiles et du sceau,  
M. GUILLAUME

### ANNEXE

#### NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE À LA PRISE EN CONSIDÉRATION DE LA POSSIBILITÉ DE FRAUDES LORS DE L'AUDIT DES COMPTES

##### Introduction

1. Lors de la planification et de la réalisation de son audit, le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives dans les comptes et conçoit les procédures d'audit à mettre en œuvre en réponse à cette évaluation. Ces anomalies peuvent résulter d'erreurs mais aussi de fraudes.

2. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit spécifiques relatives :

- à l'identification et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, dans les comptes ;
- à l'adaptation de l'approche générale et à la conception des procédures d'audit en réponse à cette évaluation.

3. Cette norme s'applique aux fraudes susceptibles d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes, à savoir :

- les actes intentionnels portant atteinte à l'image fidèle des comptes et de nature à induire en erreur l'utilisateur de ces comptes ;
- le détournement d'actifs.

##### Caractéristiques de la fraude

4. La fraude se distingue de l'erreur par son caractère intentionnel.

5. Le risque de ne pas détecter une anomalie significative dans les comptes est plus élevé en cas de fraude qu'en cas d'erreur parce que la fraude est généralement accompagnée de procédés destinés à dissimuler les faits.

6. Conformément au principe défini dans la norme « Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes », le commissaire aux comptes fait preuve d'esprit critique et tient compte, tout au long de son audit, du fait qu'une anomalie significative résultant d'une fraude puisse exister.

*Echanges d'informations au sein de l'équipe d'audit*

7. Lors de la planification de l'audit, les membres de l'équipe d'audit s'entretiennent du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Ces échanges permettent notamment au commissaire aux comptes d'apprécier les réponses à apporter à ce risque.

8. Le commissaire aux comptes détermine quels membres de l'équipe d'audit participent à ces échanges ainsi que les informations à communiquer aux membres de l'équipe qui n'y ont pas participé.

9. Les échanges peuvent porter, notamment, sur les éléments des comptes susceptibles de contenir des anomalies significatives résultant de fraudes ou sur les facteurs externes ou internes à l'entité susceptibles de créer, à l'égard de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, des incitations, des pressions ou des opportunités pour commettre une fraude.

10. Ces échanges peuvent permettre de répartir les différentes procédures d'audit à mettre en œuvre au sein de l'équipe d'audit.

11. Ces échanges se poursuivent, si nécessaire, au cours de la mission.

*Prise de connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes*

12. Afin d'identifier le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, le commissaire aux comptes, lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, met en œuvre des procédures d'audit qui consistent à :

- s'enquérir du risque de fraude ;
- prendre connaissance de la façon dont l'organe d'administration ou de surveillance exerce sa surveillance en matière de risque de fraude ;
- analyser les facteurs de risque de fraude.

Par ailleurs, il tient compte des résultats des procédures analytiques et des informations obtenues à l'occasion d'autres procédures d'audit mises en œuvre dans le cadre de sa mission.

13. Parce que la direction est responsable du contrôle interne mis en place dans l'entité et de la préparation des comptes, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès d'elle :

- de l'appréciation qu'elle a du risque que les comptes comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ;
- des procédures qu'elle a mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre, y compris les risques spécifiques qu'elle aurait identifiés, ou les catégories d'opérations, les soldes de comptes ou les informations fournies dans l'annexe au titre desquels un risque de fraude peut exister ;
- le cas échéant, des informations qu'elle a communiquées à l'organe d'administration ou de surveillance sur les procédures mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et y répondre ;
- le cas échéant, des informations qu'elle a communiquées aux employés sur sa vision de la conduite des affaires et sur la politique éthique de l'entité ;
- de la connaissance éventuelle par celle-ci de fraudes avérées, suspectées ou simplement alléguées concernant l'entité.

14. Le commissaire aux comptes s'enquiert par ailleurs auprès des personnes chargées de l'audit interne et de toute autre personne qu'il estime utile d'interroger dans l'entité de leur éventuelle connaissance de fraudes avérées, suspectées ou simplement alléguées concernant l'entité.

Il s'entretient également de ces questions avec l'organe d'administration ou de surveillance, notamment afin de corroborer les réponses apportées par la direction de l'entité.

15. L'importance accordée par l'organe d'administration ou de surveillance à la prévention de la fraude a une incidence sur le risque de fraude. Le commissaire aux comptes prend connaissance de la façon dont cet organe exerce sa surveillance sur les procédures mises en œuvre par la direction pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour répondre à ces risques.

16. Le commissaire aux comptes apprécie si les informations obtenues lors de ces entretiens indiquent la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraude. Il peut relever des faits ou identifier des situations qui indiquent l'existence d'incitations ou de pressions à commettre des fraudes ou qui en offrent l'opportunité.

17. Lorsque le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures analytiques lui permettant de prendre connaissance de l'entité, il apprécie si les corrélations inhabituelles ou inattendues indiquent des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

18. En complément, le commissaire aux comptes apprécie si des informations obtenues à l'occasion d'autres procédures d'audit indiquent des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

3 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 19 sur 88

19. Lorsque le commissaire aux comptes a identifié, lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, il évalue, dans tous les cas, la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité qui se rapportent à ces risques.

Il existe une présomption de risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits. De ce fait, lorsque le commissaire aux comptes estime que ce risque n'existe pas, il en justifie dans son dossier.

*Réponses à l'évaluation du risque  
d'anomalies significatives résultant de fraudes*

20. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, au niveau des comptes pris dans leur ensemble, le commissaire aux comptes adapte son approche générale de la mission. Pour cela, il :

- reconsidère l'affectation des membres de l'équipe d'audit et le degré de supervision de leurs travaux ;
- analyse les choix comptables de l'entité, en particulier ceux qui concernent des estimations qui reposent sur des hypothèses ou des opérations complexes, ainsi que leur mise en œuvre. Il apprécie si ces choix sont de nature à porter atteinte à l'image fidèle des comptes ;
- introduit un élément d'imprévisibilité pour l'entité dans le choix de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit.

21. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, au niveau des assertions, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires à celles réalisées pour cette évaluation. Il détermine leur nature, leur calendrier et leur étendue en fonction du risque auquel elles répondent. Par exemple, il peut décider de faire davantage appel à l'observation physique de certains actifs, de recourir à des techniques de contrôle assistées par ordinateur, ou encore de mettre en œuvre des procédures analytiques plus détaillées.

22. En complément des réponses à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions et afin de répondre au risque que la direction s'affranchisse de certains contrôles mis en place par l'entité, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit qui consistent à :

- vérifier le caractère approprié des écritures comptables et des écritures d'inventaire passées lors de la préparation des comptes ;
- revoir si les estimations comptables ne sont pas biaisées. Pour cela, le commissaire aux comptes peut notamment revoir les jugements et les hypothèses de la direction reflétés dans les estimations comptables des années antérieures à la lumière des réalisations ultérieures ;
- comprendre la justification économique d'opérations importantes qui lui semblent être en dehors des activités ordinaires de l'entité, ou qui lui apparaissent inhabituelles eu égard à sa connaissance de l'entité et de son environnement.

*Réévaluation du risque  
d'anomalies significatives résultant de fraudes*

23. En fonction des éléments collectés, le commissaire aux comptes apprécie, tout au long de sa mission, si son évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions reste appropriée.

24. Lorsqu'il relève une anomalie significative, il apprécie si elle peut constituer l'indice d'une fraude.

25. Lorsqu'il met en œuvre, à la fin de l'audit, des procédures analytiques lui permettant d'apprécier la cohérence d'ensemble des comptes, il apprécie si les corrélations inhabituelles ou inattendues indiquent l'existence d'un risque, jusqu'alors non identifié, d'anomalies significatives résultant de fraudes.

26. Dans de telles situations, le commissaire aux comptes peut être amené à reconsidérer la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit planifiées et à reconsidérer les informations obtenues de la direction.

*Déclarations de la direction*

27. Le commissaire aux comptes demande à la direction des déclarations écrites par lesquelles :

- elle déclare que des contrôles destinés à prévenir et à détecter les fraudes ont été conçus et mis en œuvre dans l'entité ;
- elle confirme lui avoir communiqué son appréciation sur le risque que les comptes puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ;
- elle déclare lui avoir signalé toutes les fraudes avérées dont elle a eu connaissance, ou suspectées, et impliquant la direction, des employés ayant un rôle clé dans le dispositif de contrôle interne ou d'autres personnes, dès lors que la fraude est susceptible d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes ;
- elle déclare lui avoir signalé toutes les allégations de fraudes ayant un impact sur les comptes de l'entité et portées à sa connaissance par des employés, anciens employés, analystes, régulateurs ou autres.

*Communication avec la direction  
et avec l'organe d'administration ou de surveillance*

28. Lorsque le commissaire aux comptes a identifié une fraude ayant entraîné des anomalies significatives dans les comptes ou a obtenu des informations sur la possibilité d'une telle fraude, il en informe dès que possible la direction ainsi que l'organe d'administration ou de surveillance.

29. Au cours de son audit, le commissaire aux comptes peut être amené à relever des fraudes n'ayant pas entraîné d'anomalies significatives. Il en informe :

- la direction, au niveau de responsabilité approprié ;
- l'organe d'administration ou de surveillance, lorsque ces fraudes impliquent la direction ou des employés ayant un rôle clé dans le dispositif de contrôle interne.

30. Le commissaire aux comptes communique dès que possible à l'organe d'administration ou de surveillance et à la direction, au niveau de responsabilité approprié, les déficiences majeures qu'il a relevées dans la conception ou la mise en œuvre des contrôles de l'entité destinés à prévenir et à détecter les fraudes.

31. Le commissaire aux comptes apprécie s'il existe d'autres points ayant trait à la fraude à discuter avec l'organe d'administration ou de surveillance. Il peut s'agir par exemple d'interrogation de sa part sur la nature, l'étendue et la fréquence de l'évaluation par la direction des contrôles mis en place pour prévenir et détecter la fraude ou encore sur le processus d'autorisation des opérations qui n'entrent pas dans le cadre habituel de l'activité de l'entité.

*Révélation des faits délictueux et déclaration de soupçons*

32. Lorsque le commissaire aux comptes conclut que les comptes comportent des anomalies significatives résultant de fraudes susceptibles de recevoir une qualification pénale, il révèle les faits au procureur de la République.

Lorsqu'il soupçonne que des opérations portent sur des sommes qui pourraient provenir du trafic de stupéfiants, de la fraude aux intérêts financiers des Communautés européennes, de la corruption ou d'activités criminelles organisées ou qui pourraient participer au financement du terrorisme, le commissaire aux comptes procède, conformément aux dispositions des articles L. 562-2 et suivants du code monétaire et financier, à une déclaration au service mentionné à l'article L. 562-4 dudit code.

*Remise en cause de la poursuite de la mission*

33. Lorsque le commissaire aux comptes envisage de démissionner en raison de l'existence d'anomalies significatives résultant de fraudes avérées ou suspectées qui remettent en cause la poursuite de la mission, il respecte les règles édictées par le code de déontologie de la profession et s'assure notamment que sa démission a un motif légitime.

34. Si le commissaire aux comptes décide de démissionner :

- il s'en entretient avec la direction, à un niveau de responsabilité approprié, et avec l'organe d'administration ou de surveillance, et leur en expose les motifs ;
- il répond aux obligations édictées par le code de déontologie de la profession en terme de succession de mission.

*Documentation des travaux*

35. Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier de travail :

- les décisions importantes prises au cours des échanges entre les membres de l'équipe d'audit sur le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les comptes ;
- les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes identifiés au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions ;
- l'adaptation de son approche générale en réponse au risque d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des comptes pris dans leur ensemble ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit conçues et mises en œuvre en réponse à son évaluation du risque et le lien entre ces procédures et les risques évalués au niveau des assertions ;
- les conclusions des procédures d'audit, et notamment de celles qui sont destinées à répondre au risque que la direction s'affranchisse des contrôles ;
- le cas échéant, les raisons motivant son appréciation selon laquelle il n'existe pas de risque de fraude dans la comptabilisation des produits ;
- les communications qu'il a faites en matière de fraude à la direction et à l'organe d'administration ou de surveillance ;
- le cas échéant, la révélation au procureur de la République de faits délictueux.

Annexe 2.6. **Intervention d'un expert**

3 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 20 sur 88

**Décrets, arrêtés, circulaires****TEXTES GÉNÉRAUX****MINISTÈRE DE LA JUSTICE****Arrêté du 10 avril 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à l'intervention d'un expert**

NOR : JUSC0751127A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,  
 Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;  
 Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 13 mars 2007 ;  
 Vu l'avis du haut conseil du commissariat aux comptes en date du 4 avril 2007,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative à l'intervention d'un expert, annexée au présent arrêté, est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 10 avril 2007.

Pour le ministre et par délégation :  
*Le directeur des affaires civiles et du sceau,*  
 M. GUILLAUME

## ANNEXE

NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL  
RELATIVE À L'INTERVENTION D'UN EXPERT*Introduction*

01. En application des dispositions prévues à l'article L. 823-13 du code de commerce et à l'article 7 du code de déontologie de la profession, le commissaire aux comptes peut faire appel à un expert de son choix lorsque certains contrôles indispensables à l'exercice de sa mission nécessitent une expertise dans des domaines autres que ceux de l'audit et de la comptabilité.

02. Le commissaire aux comptes peut également utiliser les travaux d'un expert choisi par l'entité.

03. La présente norme a pour objet :

- de définir les situations dans lesquelles le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire de faire appel à un expert ;
- de définir les principes que le commissaire aux comptes respecte lorsqu'il décide de faire appel à un expert de son choix ;
- de définir les principes que le commissaire aux comptes respecte lorsqu'il décide d'utiliser les travaux d'un expert choisi par l'entité.

*Définition*

04. Expert : personne physique ou morale possédant une qualification et une expérience dans un domaine particulier autre que la comptabilité et l'audit.

*Appréciation de la nécessité de faire appel à un expert*

05. Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques identifiés, le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire de collecter des éléments à partir des travaux réalisés par un expert. Tel peut être le cas, notamment, pour :

- l'appréciation de la valorisation de certains types d'actif, tels que des terrains et des constructions, des usines et des outils de production, des œuvres d'art ou des pierres précieuses ;
  - la vérification de quantités ou de l'état physique de certains actifs, tels que des minerais en stock et des réserves pétrolières ;
  - la vérification de montants relevant de méthodes ou de techniques spécifiques, tels que l'évaluation actuarielle des engagements de retraite ;
  - l'appréciation de l'état d'avancement des travaux réalisés et restant à réaliser sur des contrats en cours ;
  - l'appréciation d'une situation fiscale ou juridique complexe.
06. Lorsque le commissaire aux comptes envisage d'utiliser les travaux d'un expert dans le cadre de sa mission d'audit, il tient compte notamment :
- du risque d'anomalies significatives dû à la nature, à la complexité et au caractère significatif de l'élément concerné ;
  - de la quantité et de la qualité des autres éléments pouvant être collectés.

*Principes applicables lorsque l'expert est choisi  
par le commissaire aux comptes*

07. Le commissaire aux comptes choisit un expert indépendant de l'entité.
08. Il apprécie, par ailleurs, la compétence professionnelle de celui-ci dans le domaine particulier concerné. Le commissaire aux comptes tient compte notamment :
- des qualifications professionnelles, des diplômes ou de l'inscription de l'expert sur la liste d'experts agréés auprès d'un organisme professionnel ou d'une juridiction ;
  - de l'expérience et de la réputation de l'expert dans le domaine particulier concerné.

*Principes applicables lorsque l'expert est choisi par l'entité*

09. Lorsque l'expert est choisi par l'entité, le commissaire aux comptes :
- s'assure que l'expert est indépendant de l'entité ;
  - le cas échéant, prend connaissance des instructions que l'entité a données par écrit à l'expert pour apprécier si la nature et l'étendue des travaux à réaliser répondent aux besoins de son audit ;
  - apprécie la compétence de l'expert en respectant les mêmes principes que ceux définis au paragraphe 08.
10. Si le commissaire aux comptes estime que l'expert n'est pas indépendant de l'entité, il en fait part à la direction et demande qu'il soit fait appel à un autre expert.
11. Si la compétence de l'expert ne paraît pas satisfaisante au commissaire aux comptes, il en fait part à la direction et apprécie si des éléments suffisants et appropriés peuvent être obtenus des travaux de l'expert. Le commissaire aux comptes peut ainsi être conduit à mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires ou à recourir à un autre expert.

*Evaluation des travaux de l'expert*

12. Le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés qui établissent que :
- la nature et l'étendue des travaux de l'expert sont conformes aux instructions qui lui ont été données ;
  - les travaux réalisés par l'expert lui permettent de conclure sur le respect des assertions qu'il souhaite vérifier. Pour ce faire, le commissaire aux comptes apprécie :
    - le caractère approprié des sources d'informations utilisées par l'expert ;
    - le caractère raisonnable des hypothèses et des méthodes utilisées par l'expert et leur cohérence avec celles retenues, le cas échéant, au cours des périodes précédentes ;
    - la cohérence des résultats des travaux de l'expert avec sa connaissance générale de l'entité et les résultats de ses autres procédures d'audit.
- Le commissaire aux comptes vérifie par ailleurs que les conclusions de l'expert sont correctement reflétées dans les comptes ou qu'elles corroborent les assertions qui sous-tendent l'établissement des comptes.
13. Si les résultats des travaux de l'expert ne fournissent pas au commissaire aux comptes les éléments suffisants et appropriés ou s'ils ne sont pas cohérents avec les autres éléments collectés :
- il s'en entretient avec la direction au niveau de responsabilité approprié et avec l'expert ;
  - il détermine, le cas échéant, les procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre. Il peut, à ce titre, décider de recourir à un autre expert.

*Référence aux travaux de l'expert  
dans le rapport du commissaire aux comptes*

14. Les travaux de l'expert sont utilisés uniquement en tant qu'éléments collectés à l'appui des conclusions du commissaire aux comptes sur sa propre mission.

3 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 20 sur 88

15. Le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire de faire référence aux travaux et aux conclusions de l'expert :

- lorsqu'il justifie de ses appréciations ;
- lorsqu'il émet une réserve ou un refus de certifier, pour en préciser les motifs.

*Documentation des travaux de l'expert*

16. Le commissaire aux comptes documente dans son dossier les travaux réalisés par l'expert qu'il utilise dans le cadre de sa mission.

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

#### Arrêté du 10 avril 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes

NOR : JUSC0751128A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;

Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 13 mars 2007 ;

Vu l'avis du haut conseil du commissariat aux comptes en date du 4 avril 2007,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes, annexée au présent arrêté, est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 10 avril 2007.

Pour le ministre et par délégation :  
*Le directeur des affaires civiles et du sceau,*  
M. GUILLAUME

#### ANNEXE

#### NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE À LA DOCUMENTATION DE L'AUDIT DES COMPTES

##### *Introduction*

1. Le commissaire aux comptes constitue pour chaque entité qu'il contrôle un dossier contenant la documentation de l'audit des comptes. Cette obligation résulte des dispositions de l'article R. 823-10 du code de commerce.

2. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les documents qui permettent d'étayer l'opinion formulée dans son rapport et qui permettent d'établir que l'audit des comptes a été réalisé dans le respect des textes légaux et réglementaires et conformément aux normes d'exercice professionnel.

3. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à la documentation des travaux effectués par le commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission d'audit.

Certaines autres normes d'exercice professionnel apportent des précisions quant à des éléments particuliers à faire figurer au dossier sans que cela remette en cause les principes énoncés dans la présente norme.

##### *Forme, contenu et étendue de la documentation*

4. Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier les éléments qui permettent à toute autre personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à la mission d'être en mesure de comprendre :

- la planification de l'audit dont les principaux éléments sont formalisés dans le plan de mission et le programme de travail ;
- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit effectuées ;
- les caractéristiques qui permettent d'identifier les éléments qu'il a testés afin de préciser l'étendue des procédures mises en œuvre ;

3 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 21 sur 88

- les résultats de ces procédures et les éléments collectés ;
- les problématiques concernant les éléments significatifs des comptes qui ont été relevées au cours de l'audit et les conclusions du commissaire aux comptes sur ces problématiques.

5. Le commissaire aux comptes formalise également dans son dossier les échanges intervenus avec la direction de l'entité ou avec d'autres interlocuteurs au titre des éléments significatifs des comptes.

Lorsque le commissaire aux comptes identifie une information contradictoire ou incohérente avec la conclusion qu'il a formulée sur une problématique concernant des éléments significatifs des comptes, il documente dans le dossier la manière dont il a traité cette contradiction ou cette incohérence pour parvenir à sa conclusion finale.

6. Le commissaire aux comptes formalise la documentation sur un support papier, un support électronique ou tout support permettant de conserver l'intégralité des données lisibles pendant la durée légale de conservation du dossier.

7. En application de l'article R. 823-10 du code de commerce, le commissaire aux comptes fournit les explications et les justifications que les autorités de contrôle estiment nécessaires. Ces explications et justifications ne constituent pas un élément de documentation même si elles sont fournies par le commissaire aux comptes pour préciser l'information contenue dans son dossier.

8. Les éléments de documentation consignés dans le dossier mentionnent l'identité du membre de l'équipe d'audit qui a effectué les travaux et leur date de réalisation.

S'il existe une revue des travaux, les éléments de documentation mentionnent également l'identité de la personne qui a effectué la revue ainsi que la date et l'étendue de cette revue.

#### *Calendrier*

9. 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 après la réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

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 :

- 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.

11. Le dossier est conservé dans son intégralité durant la durée légale de conservation de dix ans.

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

#### Arrêté du 10 avril 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à l'appréciation des estimations comptables

NOR : JUSC0751129A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;

Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 13 mars 2007 ;

Vu l'avis du haut conseil du commissariat aux comptes en date du 4 avril 2007,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative à l'appréciation des estimations comptables, annexée au présent arrêté, est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 10 avril 2007.

Pour le ministre et par délégation :  
*Le directeur des affaires civiles et du sceau,*  
M. GUILLAUME

#### A N N E X E

#### NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE À L'APPRÉCIATION DES ESTIMATIONS COMPTABLES

##### *Introduction*

01. Certains éléments des comptes ne peuvent pas être mesurés de façon précise et ne peuvent qu'être estimés. Il peut résulter de ces estimations un risque que les comptes contiennent des anomalies significatives.

02. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit spécifiques relatives :

- à l'identification et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant d'estimations comptables, dans les comptes ;
- à la conception des procédures d'audit en réponse à cette évaluation.

03. Cette norme s'applique aux estimations comptables, y compris les estimations en valeur actuelle et en juste valeur, retenues par la direction pour l'établissement des comptes ainsi qu'à l'information portant sur ces estimations fournie dans l'annexe des comptes.

##### *Caractéristiques des estimations comptables*

04. En fonction des dispositions du référentiel comptable applicable et des caractéristiques de l'actif ou du passif concerné, les estimations comptables peuvent être simples ou complexes et contenir une part plus ou moins importante d'incertitude et de jugement.

05. Certaines estimations comptables sont susceptibles de n'entraîner qu'un risque d'anomalies significatives faible.

Il en est ainsi, par exemple, des estimations comptables relatives à des opérations courantes, qui sont régulièrement réalisées et actualisées, pour lesquelles les méthodes prescrites par le référentiel comptable sont simples et facilement applicables.

3 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 22 sur 88

06. Les estimations comptables relatives à des opérations non courantes, en raison de leur importance et de leur nature, ou qui reposent sur des hypothèses fortes laissant une place importante au jugement de la direction peuvent entraîner un risque élevé d'anomalies significatives.

Il en est ainsi des estimations comptables relatives aux coûts que certains litiges en cours sont susceptibles d'engendrer ou des estimations comptables d'instruments financiers pour lesquels il n'existe pas de marché.

07. Lorsque les estimations comptables laissent une part importante au jugement, les objectifs poursuivis par la direction, qui pourrait, volontairement ou non, orienter le choix des hypothèses sur lesquelles se fondent ces estimations, peuvent entraîner un risque d'anomalies significatives.

*Prise de connaissance du processus d'évaluation de l'entité et évaluation du risque d'anomalies significatives résultant d'estimations comptables*

08. Afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives résultant d'estimations comptables, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures d'audit qui consistent à prendre connaissance :

- des règles et principes comptables prescrits par le référentiel comptable applicable en matière d'estimations comptables ;
- du processus suivi par l'entité pour procéder aux estimations comptables, des changements éventuels dans les modes de calcul utilisés et des motivations de ces changements ;
- du recours éventuel de l'entité aux travaux d'un expert ;
- du dénouement ou de la réévaluation des estimations comptables de même nature effectuées les années précédentes.

09. Le commissaire aux comptes prend également connaissance des données utilisées pour le calcul des estimations comptables.

10. Parce que la direction est responsable du contrôle interne mis en place dans l'entité et de la préparation des comptes et qu'elle peut influencer les choix des modalités d'évaluation utilisées, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès d'elle :

- des procédures de contrôle interne mises en place pour s'assurer que le processus suivi pour procéder aux estimations comptables est conforme à ses directives ;
- de ses intentions et de sa capacité à mener à bien ses plans d'actions pour ce qui concerne les éléments des comptes qui font l'objet d'estimations comptables significatives.

*Procédures d'audit à mettre en œuvre en réponse au risque d'anomalies significatives relatif aux estimations comptables*

11. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, résultant d'estimations comptables, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre les procédures d'audit lui permettant de collecter des éléments suffisants et appropriés pour conclure sur le caractère raisonnable des estimations comptables retenues par la direction, et, le cas échéant, de l'information fournie dans l'annexe sur ces estimations.

12. Le commissaire aux comptes apprécie si les estimations comptables sont conformes aux règles et principes comptables prescrits par le référentiel comptable applicable.

13. En fonction de l'estimation comptable qu'il veut contrôler, le commissaire aux comptes choisit de mettre en œuvre une ou plusieurs des procédures d'audit suivantes :

- vérification du mode de calcul suivi pour procéder à l'estimation ;
- utilisation de sa propre estimation pour la comparer avec l'estimation retenue par la direction ;
- examen du dénouement postérieur à la clôture de l'exercice de l'estimation.

14. Lorsqu'il procède à la vérification du mode de calcul suivi, le commissaire aux comptes apprécie la pertinence des données de base utilisées et des hypothèses sur lesquelles se fonde l'estimation comptable et contrôle les calculs effectués par l'entité.

En outre, il vérifie, le cas échéant, que l'estimation retenue a été validée par la direction, au niveau de responsabilité approprié, conformément au processus défini par l'entité.

15. Pour la mise en œuvre des procédures d'audit en réponse au risque d'anomalies significatives relatif aux estimations comptables, le commissaire aux comptes peut décider d'utiliser les travaux d'un expert.

*Déclarations de la direction*

16. Le commissaire aux comptes demande à la direction des déclarations écrites par lesquelles elle déclare que les principales hypothèses retenues sont raisonnables et qu'elles reflètent correctement ses intentions et sa capacité à mener à bien les actions envisagées.

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

##### Arrêté du 10 avril 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à l'utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité

NOR : JUSC0751124A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;

Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 13 mars 2007 ;

Vu l'avis du haut conseil du commissariat aux comptes en date du 4 avril 2007,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative à l'utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité, annexée au présent arrêté, est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 10 avril 2007.

Pour le ministre et par délégation :

*Le directeur des affaires civiles et du sceau,*  
M. GUILLAUME

#### ANNEXE

##### NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE À L'UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT-COMPTABLE INTERVENANT DANS L'ENTITÉ

###### *Introduction*

01. En application des dispositions de l'article L. 823-14 du code de commerce, le commissaire aux comptes peut recueillir toutes informations utiles à l'exercice de sa mission auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la personne ou de l'entité. A ce titre, il peut utiliser des travaux réalisés par un expert-comptable à la demande de l'entité. Leur utilisation évite alors au commissaire aux comptes de réaliser, le cas échéant, les mêmes travaux.

02. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'utilisation des travaux d'un expert-comptable par le commissaire aux comptes.

###### *Prise de connaissance de l'entité et de son environnement et planification*

03. Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes :

- analyse la nature et l'étendue de la mission que l'entité a confiée à l'expert-comptable ;
- apprécie dans quelle mesure il pourra s'appuyer sur les travaux effectués par ce dernier pour aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes.

04. Pour ce faire, le commissaire aux comptes prend contact avec l'expert-comptable pour s'informer du contenu de la mission qui lui a été confiée et, s'il l'estime nécessaire, se fait communiquer les travaux réalisés.

###### *Evaluation des travaux de l'expert-comptable*

05. Lorsqu'il décide d'utiliser les travaux de l'expert-comptable, le commissaire aux comptes apprécie s'ils constituent des éléments suffisants et appropriés pour contribuer à la formation de son opinion sur les comptes.

3 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 18 sur 88

06. En fonction de cette appréciation, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit supplémentaires dont la mise en œuvre lui paraît nécessaire pour obtenir les éléments suffisants et appropriés recherchés.

*Référence aux travaux de l'expert-comptable dans le rapport*

07. L'expression de l'opinion émise par le commissaire aux comptes ne fait pas référence aux travaux de l'expert-comptable. Ces travaux sont utilisés uniquement en tant qu'éléments collectés à l'appui des conclusions du commissaire aux comptes sur sa propre mission.

*Documentation*

08. Le commissaire aux comptes documente dans son dossier les travaux réalisés par l'expert-comptable qu'il utilise dans le cadre de sa mission.

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

##### Arrêté du 7 mai 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux événements postérieurs à la clôture de l'exercice

NOR : JUSC0753885A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;

Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 6 avril 2007 ;

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 2 mai 2007,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative aux événements postérieurs à la clôture de l'exercice, annexée au présent arrêté, est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 7 mai 2007.

Pour le ministre et par délégation :  
*Le directeur des affaires civiles et du sceau,*  
M. GUILLAUME

#### A N N E X E

##### NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AUX ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA CLÔTURE DE L'EXERCICE

###### *Introduction*

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 ».

02. Les référentiels comptables applicables définissent les événements postérieurs qui doivent faire l'objet d'un traitement comptable.

Ce sont les événements survenus entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes :

- 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 ;
- ou qui doivent faire l'objet d'une information dans l'annexe.

Au-delà de la date d'arrêté des comptes, aucun traitement comptable des événements postérieurs n'est prévu.

03. Les événements postérieurs qui doivent faire l'objet d'une information à l'organe appelé à statuer sur les comptes sont les événements importants que celui-ci doit connaître pour se prononcer sur les comptes en connaissance de cause.

Lorsque de tels événements surviennent entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes, ils sont mentionnés dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

Lorsqu'ils surviennent au-delà de cette date, ils font l'objet d'une communication à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

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 ;

13 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 8 sur 98

- 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.

*Identification des événements postérieurs*

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 appelé à statuer sur les comptes, par l'organe d'administration ou de surveillance et par la direction 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.

*Incidence des événements postérieurs identifiés par le commissaire aux comptes entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes*

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.

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.

*Incidence des événements postérieurs identifiés par le commissaire aux comptes entre la date d'arrêté des comptes et la date de signature de son rapport*

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.

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.

*Incidence des événements postérieurs connus par le commissaire aux comptes entre la date de signature de son rapport et la date d'approbation des comptes*

15. Après la date de signature de son rapport, le commissaire aux comptes ne met plus en œuvre de procédures d'audit pour identifier les événements postérieurs.

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.

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.

Annexe 2.11. **Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne**

13 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 10 sur 98

**Décrets, arrêtés, circulaires****TEXTES GÉNÉRAUX****MINISTÈRE DE LA JUSTICE****Arrêté du 7 mai 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à la prise de connaissance et à l'utilisation des travaux de l'audit interne**

NOR : JUSC0753889A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,  
Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;  
Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 6 avril 2007 ;  
Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 2 mai 2007,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative à la prise de connaissance et à l'utilisation des travaux de l'audit interne, annexée au présent arrêté, est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 7 mai 2007.

Pour le ministre et par délégation :  
*Le directeur des affaires civiles et du sceau,*  
M. GUILLAUME

**A N N E X E****NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE À LA PRISE DE CONNAISSANCE ET À L'UTILISATION DES TRAVAUX DE L'AUDIT INTERNE***Introduction*

01. Lorsque l'entité dispose d'un audit interne, le commissaire aux comptes prend connaissance du fonctionnement et des objectifs qui lui sont assignés. Il peut utiliser les travaux réalisés par l'audit interne en tant qu'éléments collectés au titre des assertions qu'il souhaite vérifier.

02. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à :

- la prise de connaissance par le commissaire aux comptes de l'audit interne ;
- l'utilisation par le commissaire aux comptes des travaux réalisés par l'audit interne.

*Prise de connaissance de l'audit interne*

03. Lorsque le commissaire aux comptes prend connaissance de l'entité pour constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et évalue le risque d'anomalies significatives dans les comptes, il s'enquiert :

- de la place qu'occupe l'audit interne dans l'organisation de l'entité. Le commissaire aux comptes examine les règles et les procédures mises en place dans l'entité pour assurer l'objectivité des auditeurs internes dans la réalisation de leurs travaux et l'émission de leurs conclusions ;
- de la nature et de l'étendue des travaux confiés à l'audit interne.

*Utilisation des travaux réalisés par l'audit interne*

04. A l'issue de cette prise de connaissance, lorsque le commissaire aux comptes envisage d'utiliser les travaux réalisés par l'audit interne, il apprécie notamment :

- les qualifications professionnelles des auditeurs internes et leur expérience acquise dans ces fonctions ;
- l'organisation de l'audit interne en termes de planification, mise en œuvre et supervision des travaux ;
- la documentation existante, y compris les programmes de travail et autres procédures écrites ;
- si la direction prend en compte les recommandations formulées par l'audit interne et si elle met en œuvre des actions pour répondre à ces recommandations.

05. Lorsque le commissaire aux comptes décide d'utiliser certains travaux de l'audit interne, il apprécie notamment si :

- la nature et l'étendue de ces travaux répondent aux besoins de son audit ;
- ces travaux ont été réalisés par des personnes disposant d'une qualification professionnelle et d'une expérience suffisantes et ont été revus et documentés ;
- une solution appropriée a été apportée aux problématiques mises en évidence par les travaux de l'audit interne ;
- les rapports ou autres documents de synthèse établis par l'audit interne sont cohérents avec les résultats des travaux réalisés par ce dernier.

06. Le commissaire aux comptes apprécie, par ailleurs, si ces travaux constituent des éléments suffisants et appropriés pour lui permettre d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes.

07. Si tel n'est pas le cas, il en titre les conséquences sur ses propres travaux.

Annexe 2.12. **Continuité d'exploitation**

13 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 9 sur 98

**Décrets, arrêtés, circulaires****TEXTES GÉNÉRAUX****MINISTÈRE DE LA JUSTICE****Arrêté du 7 mai 2007 portant homologation  
de la norme d'exercice professionnel relative à la continuité d'exploitation**

NOR : JUSC0753888A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;

Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 6 avril 2007 ;

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 2 mai 2007,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative à la continuité d'exploitation, annexée au présent arrêté, est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 7 mai 2007.

Pour le ministre et par délégation :  
*Le directeur des affaires civiles et du sceau,*  
M. GUILLAUME

## ANNEXE

NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL  
RELATIVE À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION*Introduction*

01. Pour l'établissement de ses comptes, l'entité est présumée poursuivre ses activités. Ceux-ci sont établis dans une perspective de continuité d'exploitation.

02. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en œuvre pour apprécier si l'établissement des comptes dans une perspective de continuité d'exploitation est approprié.

03. La présente norme définit en outre les conséquences que le commissaire aux comptes tire dans son rapport de la traduction dans les comptes des éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation qu'il aurait identifiés au cours de l'audit.

*Appréciation de l'établissement des comptes  
dans une perspective de continuité d'exploitation*

04. Lors de la prise de connaissance de l'entité et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes tient compte de l'existence d'éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation et s'enquiert auprès de la direction de sa connaissance de tels éléments.

05. Lorsque le commissaire aux comptes a identifié des éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, il prend connaissance de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

06. Si la direction a formalisé cette évaluation, le commissaire aux comptes en apprécie la pertinence. Pour ce faire :

- il s'enquiert de la démarche suivie par la direction pour établir cette évaluation et apprécie les actions que l'entité envisage de mener ;
- il apprécie les hypothèses sur lesquelles se fonde l'évaluation et la période sur laquelle elle porte. Lorsque le référentiel comptable ne définit pas cette période, la continuité d'exploitation est appréciée sur une période de douze mois à compter de la clôture de l'exercice.

07. Si la direction n'a pas formalisé cette évaluation, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès d'elle des motifs qui l'ont conduite à établir les comptes dans une perspective de continuité d'exploitation.

08. Par ailleurs, tout au long de sa mission, le commissaire aux comptes reste vigilant sur tout élément susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation. Ces éléments peuvent notamment être :

- de nature financière : capitaux propres négatifs, capacité d'autofinancement insuffisante, incidents de paiement, non-reconduction d'emprunts nécessaires à l'exploitation, litiges ou contentieux pouvant avoir des incidences financières importantes ;
- de nature opérationnelle : départ d'employés de l'entité ayant un rôle clé et non remplacés, perte d'un marché important, conflits avec les salariés, changements technologiques ou réglementaires.

09. Lorsque le commissaire aux comptes a identifié de tels éléments :

- il met en œuvre des procédures lui permettant de confirmer ou d'infirmer l'existence d'une incertitude sur la continuité d'exploitation ;
- il apprécie si les plans d'actions de la direction sont susceptibles de mettre fin à cette incertitude ;
- il demande à la direction une déclaration écrite par laquelle elle déclare que ses plans d'actions reflètent ses intentions.

#### *Incidence sur le rapport*

10. 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 sur la continuité d'exploitation, il s'assure qu'une information pertinente est donnée dans l'annexe.

11. Si tel est le cas, le commissaire aux comptes formule une observation dans la première partie de son rapport pour attirer l'attention de l'utilisateur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe au titre de cette incertitude.

12. Si l'annexe ne fournit pas d'information au titre de cette incertitude ou si le commissaire aux comptes estime que l'information donnée n'est pas pertinente, il en tire les conséquences sur l'expression de son opinion.

13. Lorsque le commissaire aux comptes estime que la continuité d'exploitation est définitivement compromise, il refuse de certifier les comptes si ceux-ci ne sont pas établis en valeur liquidative.

#### *Procédure d'alerte*

14. Lorsque, au cours de sa mission, le commissaire aux comptes relève des faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation, il met en œuvre la procédure d'alerte lorsque les dispositions légales et réglementaires le prévoient.

Annexe 2.13. **Changements comptables**

13 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 14 sur 98

**Décrets, arrêtés, circulaires****TEXTES GÉNÉRAUX****MINISTÈRE DE LA JUSTICE****Arrêté du 7 mai 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux changements comptables**

NOR : JUSC0753913A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,  
Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;  
Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 27 avril 2007 ;  
Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 3 mai 2007,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative aux changements comptables, annexée au présent arrêté, est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 7 mai 2007.

Pour le ministre et par délégation :  
*Le directeur des affaires civiles et du sceau,*  
M. GUILLAUME

## ANNEXE

NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE  
AUX CHANGEMENTS COMPTABLES*Introduction*

01. La comparabilité des comptes est assurée par la permanence de la présentation des comptes et des méthodes d'évaluation, qui ne peuvent être modifiées que dans les conditions prévues par le référentiel comptable applicable. Ces modifications sont qualifiées de « changements de méthodes comptables ».

02. Par ailleurs, une entité peut, dans les conditions prévues par le référentiel comptable applicable, être conduite à corriger des erreurs dans les comptes ou décider de procéder à des changements d'estimation ou de modalités d'application ou à des changements d'options fiscales.

03. Par convention dans la présente norme, sont qualifiés de « changements comptables » :

- les changements de méthodes comptables ;
- les corrections d'erreurs ;
- les changements d'estimation ou de modalités d'application ;
- les changements d'options fiscales.

04. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en œuvre lorsqu'il identifie un changement comptable et les conséquences qu'il en tire dans son rapport sur les comptes.

*Procédures d'audit à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes lorsqu'il identifie un changement comptable*

05. Lorsque le commissaire aux comptes identifie un changement comptable, il apprécie sa justification.

06. Lorsque l'incidence sur les comptes du changement comptable est significative, le commissaire aux comptes vérifie :

- que la traduction comptable de ce changement, y compris les informations fournies dans l'annexe, est appropriée ;
- qu'une information appropriée est présentée pour rétablir la comparabilité des comptes, lorsque le référentiel comptable applicable le prévoit.

07. Lorsque le changement comptable correspond à un changement de méthodes comptables dans les comptes annuels, le commissaire aux comptes vérifie que ce changement est signalé dans le rapport de l'organe compétent de l'entité à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

#### *Incidence sur le rapport*

08. Lorsque le commissaire aux comptes estime que le changement comptable n'est pas justifié, ou que sa traduction comptable ou l'information fournie dans l'annexe ne sont pas appropriées, il en tire les conséquences sur l'expression de son opinion.

09. Lorsque le changement comptable correspond à un changement de méthodes comptables dans les comptes et que le commissaire aux comptes estime que sa traduction comptable, y compris les informations fournies en annexe, est appropriée, il formule une observation dans son rapport sur les comptes pour attirer l'attention de l'utilisateur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe.

10. Lorsque le changement comptable correspond à un changement de méthodes comptables dans les comptes annuels et que ce changement n'est pas signalé dans le rapport de l'organe compétent de l'entité à l'organe appelé à statuer sur les comptes ou que le commissaire aux comptes estime que l'information fournie n'est pas appropriée, il formule une observation dans la troisième partie de son rapport sur les comptes annuels.

## Annexe 2.14. **Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes**

13 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 12 sur 98

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

#### **Arrêté du 7 mai 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative au contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes**

NOR: JUSC0753901A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,  
Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;  
Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 27 avril 2007 ;  
Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 3 mai 2007,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative au contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes, annexée au présent arrêté, est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 7 mai 2007.

Pour le ministre et par délégation :  
*Le directeur des affaires civiles et du sceau,*  
M. GUILLAUME

### A N N E X E

#### NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AU CONTRÔLE DU BILAN D'OUVERTURE DU PREMIER EXERCICE CERTIFIÉ PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

##### *Introduction*

01. Lorsque le commissaire aux comptes intervient au titre de la première année de son mandat, il vérifie que le bilan de clôture de l'exercice précédent repris pour l'ouverture du premier exercice dont il certifie les comptes, qualifié de bilan d'ouverture, ne contient pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice.

02. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit que le commissaire aux comptes qui intervient au titre de la première année de son mandat met en œuvre, dans le cadre de sa mission, pour contrôler le bilan d'ouverture.

03. Elle définit en outre les conséquences que le commissaire aux comptes tire sur son rapport des conclusions auxquelles il aboutit à l'issue de la mise en œuvre de ces procédures d'audit.

##### *Procédures d'audit à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes*

04. Le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés lui permettant de vérifier que :

- les soldes de comptes du bilan d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice ;
- la présentation des comptes ainsi que les méthodes d'évaluation retenues n'ont pas été modifiées d'un exercice à l'autre. Lorsque le commissaire aux comptes identifie un changement comptable intervenu au cours de l'exercice qui nécessite de présenter une information comparative pour rétablir la comparabilité des comptes, il applique les principes définis dans la norme traitant des changements comptables.

05. Pour collecter ces éléments, le commissaire aux comptes tient compte :

- de son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ;

– du fait que les comptes de l'exercice précédent ont fait l'objet ou non d'une certification par un commissaire aux comptes et, dans l'affirmative, de l'opinion exprimée par le prédécesseur.

06. Lorsque les comptes de l'exercice précédent ont fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes prend connaissance du dossier de travail de son prédécesseur.

07. La certification sans réserve des comptes de l'exercice précédent constitue une présomption de régularité et sincérité du bilan d'ouverture.

08. Lorsque le prédécesseur a assorti la certification des comptes de l'exercice précédent d'une observation ou d'une réserve ou a refusé de les certifier, le commissaire aux comptes examine les points à l'origine de cette observation, réserve ou refus et reste attentif à leur évolution.

09. Si les comptes de l'exercice précédent n'ont pas été certifiés ou si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu des travaux de son prédécesseur les éléments suffisants et appropriés estimés nécessaires, il met en œuvre les procédures qui suivent.

10. Les procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes pour les besoins de la certification des comptes de l'exercice peuvent lui permettre d'obtenir les éléments suffisants et appropriés pour conclure sur certains soldes de comptes du bilan d'ouverture.

11. Lorsque ces procédures ne permettent pas au commissaire aux comptes d'obtenir les éléments suffisants et appropriés estimés nécessaires, il met en œuvre des procédures complémentaires.

Il peut ainsi examiner les contrats et autres documents d'origine interne ou externe qui lui permettent de conclure quant aux assertions qu'il souhaite vérifier. Ces procédures sont généralement pertinentes pour vérifier les soldes des comptes des actifs immobilisés et de certains passifs tels que les emprunts.

De même, pour conclure quant à l'existence physique et à l'évaluation des stocks en début d'exercice, le commissaire aux comptes peut mettre en œuvre les procédures complémentaires suivantes :

- observation d'une prise d'inventaire physique en cours d'exercice et rapprochement des éléments recueillis avec les soldes à l'ouverture ;
- examen de la marge brute et des procédures de séparation des exercices.

#### *Conclusions et rapport*

12. Lorsqu'il ne peut pas mettre en œuvre *a posteriori* les procédures décrites dans les paragraphes précédents sur les soldes de comptes du bilan d'ouverture, le commissaire aux comptes en apprécie l'incidence sur l'expression de son opinion.

13. Si, à l'issue de ses travaux, le commissaire aux comptes conclut que les comptes pourraient être affectés par une anomalie significative issue des exercices précédents, il en informe la direction et, le cas échéant, son prédécesseur.

14. Si l'anomalie significative est confirmée et si la direction ne procède pas au traitement comptable approprié, le commissaire aux comptes en apprécie l'incidence sur l'expression de son opinion.

15. Lorsque les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes le mentionne dans son rapport, à la fin de l'introduction.

Annexe 2.15. **Déclarations de la direction**

13 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 13 sur 98

**Décrets, arrêtés, circulaires****TEXTES GÉNÉRAUX****MINISTÈRE DE LA JUSTICE****Arrêté du 7 mai 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux déclarations de la direction**

NOR: JUSC0753906A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,  
Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;  
Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 27 avril 2007 ;  
Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 3 mai 2007,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative aux déclarations de la direction annexée au présent arrêté est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 7 mai 2007.

Pour le ministre et par délégation :  
*Le directeur des affaires civiles et du sceau,*  
M. GUILLAUME

## ANNEXE

NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL  
RELATIVE AUX DÉCLARATIONS DE LA DIRECTION*Introduction*

01. Dans le cadre de l'audit des comptes, les membres de la direction, y compris le représentant légal, font des déclarations au commissaire aux comptes. Celles-ci constituent des éléments collectés pour aboutir à des conclusions sur lesquelles il fonde son opinion sur les comptes.

02. La présente norme a pour objet de définir :

- les principes relatifs à l'utilisation par le commissaire aux comptes des déclarations de la direction obtenues au cours de l'audit des comptes ;
- les principes relatifs aux déclarations que le commissaire aux comptes estime nécessaires pour conclure sur les assertions qu'il souhaite vérifier ;
- les conséquences éventuelles que le commissaire aux comptes tire sur l'expression de son opinion du fait que le représentant légal responsable des comptes ne lui fournit pas les déclarations écrites demandées.

*Utilisation des déclarations de la direction*

03. Tout au long de l'audit des comptes, la direction fait, au commissaire aux comptes, des déclarations, orales ou écrites, spontanées ou en réponse à des demandes spécifiques. Ces déclarations peuvent être faites par des membres de la direction de niveaux de responsabilité et de domaines de compétence différents selon les éléments sur lesquels portent les déclarations.

04. Lorsqu'elles concernent des éléments significatifs des comptes, le commissaire aux comptes :

- cherche à collecter des éléments qui corroborent les déclarations de la direction ;

- apprécie, le cas échéant, si elles sont cohérentes avec les autres éléments collectés ;
  - détermine si les personnes à l'origine de ces déclarations sont celles qui possèdent la meilleure compétence et la meilleure connaissance au regard des éléments sur lesquels elles se prononcent.
05. Lorsque le commissaire aux comptes identifie une déclaration de la direction qui ne semble pas cohérente avec d'autres éléments collectés, il met en œuvre des procédures d'audit afin d'élucider cette incohérence et, le cas échéant, reconsidère les autres déclarations de la direction de l'entité.

*Déclarations que le commissaire aux comptes estime nécessaires pour conclure sur les assertions qu'il souhaite vérifier*

06. Le commissaire aux comptes demande au représentant légal une formulation écrite des déclarations qu'il estime nécessaires pour conclure sur les assertions qu'il souhaite vérifier.

07. Indépendamment d'autres déclarations écrites que le commissaire aux comptes estimerait nécessaires, il demande au représentant légal des déclarations écrites par lesquelles :

- il déclare que des contrôles destinés à prévenir et à détecter les erreurs et les fraudes ont été conçus et mis en œuvre dans l'entité ;
- il estime que les anomalies non corrigées relevées par le commissaire aux comptes ne sont pas, seules ou cumulées, significatives au regard des comptes pris dans leur ensemble. Un état de ces anomalies non corrigées est joint à cette déclaration écrite. En outre, lorsque le représentant légal considère que certains éléments reportés sur cet état ne constituent pas des anomalies, il le mentionne dans sa déclaration ;
- il confirme lui avoir communiqué son appréciation sur le risque que les comptes puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ;
- il déclare lui avoir signalé toutes les fraudes avérées dont il a eu connaissance ou qu'il a suspectées, et impliquant la direction, des employés ayant un rôle clé dans le dispositif de contrôle interne ou d'autres personnes dès lors que la fraude est susceptible d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes ;
- il déclare lui avoir signalé toutes les allégations de fraudes ayant un impact sur les comptes de l'entité et portées à sa connaissance par des employés, anciens employés, analystes, régulateurs ou autres ;
- il déclare avoir, au mieux de sa connaissance, appliqué les textes légaux et réglementaires ;
- il déclare avoir fourni dans l'annexe des comptes, au mieux de sa connaissance, l'information sur les parties liées requise par le référentiel comptable appliqué ;
- lorsque des faits ou événements susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation de l'entité ont été identifiés, il déclare lui avoir communiqué les plans d'actions définis pour l'avenir de l'entité. Il déclare en outre que ces plans d'actions reflètent les intentions de la direction ;
- il déclare que les principales hypothèses retenues pour l'établissement des estimations comptables reflètent les intentions de la direction et la capacité de l'entité, à ce jour, à mener à bien les actions envisagées ;
- il déclare 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.

08. Les déclarations écrites peuvent prendre la forme :

- d'une lettre du représentant légal adressée au commissaire aux comptes, qualifiée de « lettre d'affirmation » ;
- d'une lettre adressée par le commissaire aux comptes au représentant légal dans laquelle il explicite sa compréhension de ces déclarations.

Par ailleurs, certaines déclarations du représentant légal peuvent être consignées dans un extrait de procès-verbal d'une réunion de l'organe chargé de l'administration.

09. Lorsque le commissaire aux comptes sollicite une lettre d'affirmation, il demande que le signataire précise qu'il établit cette lettre en tant que responsable de l'établissement des comptes, que la lettre soit datée et signée et qu'elle lui soit envoyée directement.

Lorsqu'une des déclarations porte sur un élément spécifique des comptes qui demande des compétences techniques particulières, celle-ci peut être cosignée par le membre de la direction compétent sur le sujet.

10. 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.

11. Lorsque le commissaire aux comptes adresse une lettre au représentant légal, il lui demande d'en accuser réception et de confirmer par écrit son accord sur les termes exposés à une date la plus rapprochée possible de la date de signature de son rapport. Cette confirmation ne peut être postérieure à la date de signature du rapport.

12. Lorsque des déclarations du représentant légal sont consignées dans un extrait de procès-verbal d'une réunion de l'organe chargé de l'administration, le commissaire aux comptes s'assure que la date de la réunion concernée est suffisamment proche de la date de signature de son rapport.

*Conséquences sur l'expression de l'opinion du commissaire aux comptes du fait que le représentant légal ne fournit pas les déclarations écrites demandées*

13. Lorsque le représentant légal refuse de fournir ou de confirmer une ou plusieurs des déclarations écrites demandées par le commissaire aux comptes, celui-ci s'enquiert auprès de lui des raisons de ce refus.

13 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 13 sur 98

En fonction des réponses formulées, le commissaire aux comptes tire les conséquences éventuelles sur l'expression de son opinion.

*Documentation*

14. Le commissaire aux comptes conserve dans son dossier de travail les comptes rendus de ses entretiens avec la direction de l'entité et les déclarations écrites obtenues de cette dernière.

Annexe 2.16. **Risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires**

13 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 11 sur 98

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

**Arrêté du 7 mai 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à la prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires**

NOR: JUSC0753909A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,  
Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;  
Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 27 avril 2007 ;  
Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 3 mai 2007,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative à la prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires, annexée au présent arrêté, est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 7 mai 2007.

Pour le ministre et par délégation :  
*Le directeur des affaires civiles et du sceau,*  
M. GUILLAUME

#### ANNEXE

NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE À LA PRISE EN COMPTE DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES DANS LES COMPTES RÉSULTANT DU NON-RESPECT DE TEXTES LÉGAUX ET RÉGLEMENTAIRES

##### *Introduction*

01. L'entité est assujettie à des textes légaux et réglementaires dont le non-respect peut conduire à des anomalies significatives dans les comptes.
02. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en œuvre :
  - afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect éventuel de textes légaux et réglementaires,
  - lorsqu'il identifie des cas de non-respect de textes légaux et réglementaires susceptibles de conduire à des anomalies dans les comptes.
03. Elle définit en outre les incidences sur l'opinion du commissaire aux comptes des cas de non-respect de textes légaux et réglementaires susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes qu'il a identifiées.

##### *Identification et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires*

04. Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes prend connaissance du secteur d'activité de l'entité, de son environnement réglementaire, notamment du référentiel comptable applicable, et des moyens mis en œuvre par l'entité pour s'y conformer.

13 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 11 sur 98

05. Pour ce faire, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès de la direction :

- des textes légaux et réglementaires qu'elle estime susceptibles d'avoir une incidence déterminante sur l'activité de l'entité,
- des procédures conçues et mises en œuvre dans l'entité visant à garantir le respect des textes légaux et réglementaires,
- des règles et procédures existantes pour identifier les litiges et pour évaluer et comptabiliser leurs incidences.

06. Lorsque le commissaire aux comptes identifie des textes légaux et réglementaires relatifs à l'établissement et à la présentation des comptes qui ont une incidence sur la détermination d'éléments significatifs des comptes :

- il en acquiert une connaissance suffisante pour lui permettre de vérifier leur application,
- il collecte des éléments suffisants et appropriés justifiant de leur respect.

07. Lorsque le commissaire aux comptes identifie des textes légaux et réglementaires qui ne sont pas relatifs à l'établissement et à la présentation des comptes mais dont le non-respect peut avoir des conséquences financières pour l'entité, telles que des amendes ou des indemnités à verser, ou encore peut mettre en cause la continuité d'exploitation :

- il s'enquiert auprès de la direction du respect de ces textes,
- il prend connaissance de la correspondance reçue des autorités administratives et de contrôle pour identifier les cas éventuels de non-respect des textes.

08. Tout au long de sa mission, le commissaire aux comptes est par ailleurs attentif au fait que les procédures d'audit mises en œuvre peuvent faire apparaître des cas de non-respect de textes légaux et réglementaires susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes.

09. Lorsque, à l'issue de ces procédures, le commissaire aux comptes a un doute quant au respect, par l'entité, d'un texte légal ou réglementaire susceptible de conduire à des anomalies significatives dans les comptes, il recueille des informations complémentaires pour lever ce doute et s'en entretient avec la direction.

10. Le commissaire aux comptes demande au représentant légal, en tant que responsable des comptes, une déclaration écrite par laquelle il déclare avoir, au mieux de sa connaissance, appliqué les textes légaux et réglementaires.

*Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes lorsqu'il identifie des cas de non-respect de textes légaux et réglementaires susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes*

11. Lorsqu'il identifie un cas de non-respect d'un texte légal ou réglementaire susceptible de conduire à des anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes :

- apprécie si ce non-respect conduit à une anomalie significative dans les comptes,
- en analyse l'incidence sur son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, sur les procédures d'audit mises en œuvre et sur les éléments collectés, notamment sur la fiabilité des déclarations de la direction.

12. Le commissaire aux comptes communique dès que possible les cas de non-respect de textes légaux et réglementaires relevés à l'organe d'administration ou de surveillance de l'entité ou s'assure que cet organe en a été informé.

*Incidences sur l'opinion*

13. Lorsqu'il existe une incertitude sur l'application d'un texte légal ou réglementaire et que le commissaire aux comptes ne peut pas obtenir les éléments suffisants et appropriés pour la lever et en évaluer l'effet sur les comptes :

- il apprécie la nécessité de formuler une observation afin d'attirer l'attention du lecteur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe au titre de cette incertitude lorsque cette information est pertinente,
- il en évalue l'incidence sur son opinion, lorsque aucune information n'est fournie dans l'annexe sur cette incertitude ou lorsque l'information fournie n'est pas pertinente.

14. Lorsque le commissaire aux comptes conclut que le non-respect d'un texte légal ou réglementaire conduit à une anomalie significative dans les comptes et que celle-ci n'est pas corrigée, il en évalue l'incidence sur son opinion. Il en est de même lorsqu'il n'a pu mettre en œuvre les procédures d'audit pour apprécier si des cas de non-respect de textes légaux et réglementaires susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes sont survenus.

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

##### Arrêté du 7 mai 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux informations relatives aux exercices précédents

NOR : JUSC0753896A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,  
Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;  
Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 27 avril 2007 ;  
Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 3 mai 2007,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative aux informations relatives aux exercices précédents, annexée au présent arrêté, est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 7 mai 2007.

Pour le ministre et par délégation :  
*Le directeur des affaires civiles et du sceau,*  
M. GUILLAUME

#### ANNEXE

##### NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AUX INFORMATIONS RELATIVES AUX EXERCICES PRÉCÉDENTS

###### *Introduction*

01. L'indication d'informations relatives aux exercices précédents dans les comptes de l'exercice écoulé est prévue par les textes légaux et réglementaires.

02. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en œuvre pour vérifier que les textes légaux et réglementaires applicables aux informations relatives aux exercices précédents ont été correctement appliqués.

03. Elle définit par ailleurs les incidences sur l'opinion du commissaire aux comptes des anomalies significatives qu'il a relevées et qui affectent la comparabilité des informations relatives aux exercices précédents avec les comptes de l'exercice écoulé.

###### *Procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes au titre des informations relatives aux exercices précédents*

04. En l'absence de changement comptable susceptible de conduire à un ajustement ou un retraitement de l'information relative aux exercices précédents, le commissaire aux comptes vérifie que, en application du référentiel comptable applicable :

- les montants figurant dans les comptes des exercices précédents, y compris le cas échéant dans l'annexe, ont été correctement reportés ;
- les informations narratives relatives aux exercices précédents, lorsque cela est nécessaire à la bonne compréhension des comptes de l'exercice écoulé, ont été incluses.

05. Lorsque les comptes de l'exercice sont affectés par un changement comptable susceptible de conduire à un ajustement ou un retraitement de l'information relative aux exercices précédents, le commissaire aux comptes fait application des principes définis au paragraphe 04 de la présente norme et des principes définis dans la norme d'exercice professionnel relative aux changements comptables.

16 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 118 sur 413

06. Lorsque les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'un audit par le commissaire aux comptes qui intervient au titre de la première année de son mandat, il applique également les principes définis dans la norme d'exercice professionnel relative au contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes.

07. Lorsque le commissaire aux comptes a relevé des anomalies dans l'élaboration ou la présentation des informations relatives aux exercices précédents, il en informe la direction et lui demande de modifier ces informations.

*Incidence sur l'opinion*

08. Conformément aux dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, l'opinion exprimée par le commissaire aux comptes ne porte que sur les comptes de l'exercice écoulé.

09. Lorsque le commissaire aux comptes a relevé des anomalies significatives dans l'élaboration ou la présentation des informations relatives aux exercices précédents qui affectent leur comparabilité avec les comptes de l'exercice écoulé et que la direction refuse de modifier ces informations, il en évalue l'incidence sur son opinion.

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

##### **Arrêté du 18 juillet 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative au rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés**

NOR : JUSC0761408A

La garde des sceaux, ministre de la justice,  
Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;  
Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis à la garde des sceaux, ministre de la justice, le 5 juillet 2007 ;  
Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 10 juillet 2007,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative au rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés, annexée au présent arrêté, est homologuée.

**Art. 2.** – La norme homologuée par le présent arrêté est applicable aux rapports relatifs aux comptes annuels et consolidés des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008.

**Art. 3.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 18 juillet 2007.

Pour la ministre et par délégation :  
*La directrice des affaires civiles et du sceau,*  
P. FOMBEUR

#### ANNEXE

##### NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AU RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES SUR LES COMPTES ANNUELS ET CONSOLIDÉS

###### Introduction

01. Lorsqu'il certifie les comptes en application de l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes établit un rapport à l'organe appelé à statuer sur les comptes dans lequel, en justifiant de ses appréciations, il formule son opinion conformément aux dispositions de l'article R. 823-7 du code précité.

02. Le commissaire aux comptes rend compte, dans le même rapport, des vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

03. Le rapport sur les comptes consolidés est distinct du rapport sur les comptes annuels.

04. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'établissement de ces rapports par le commissaire aux comptes.

###### Contenu des rapports

05. Les rapports comportent trois parties distinctes relatives :

- à la certification des comptes ;
- à la justification des appréciations ;
- aux vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

###### Certification des comptes

06. En application des dispositions des articles L. 823-9 et R. 823-7 du code de commerce, le commissaire aux comptes déclare :

29 juillet 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 7 sur 46

- soit certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice ou, pour les comptes consolidés, du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation ;
- soit assortir la certification de réserves ;
- soit refuser la certification des comptes.

Dans ces deux derniers cas, il précise les motifs de la réserve ou du refus.

07. Conformément à la faculté qui lui est donnée par l'article R. 823-7 précité, le commissaire aux comptes formule, s'il y a lieu, toutes observations utiles lorsqu'il certifie les comptes sans réserve ou lorsqu'il assortit la certification de réserves.

08. En formulant une observation, le commissaire aux comptes attire l'attention du lecteur des comptes sur une information fournie dans l'annexe. Il ne peut pas dispenser d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants.

09. Les observations sont formulées dans un paragraphe distinct après l'expression de l'opinion.

10. Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation :

- en cas d'incertitude sur la continuité de l'exploitation ;
- en cas de changement de méthodes comptables survenu dans les comptes au cours de l'exercice.

#### *Certification sans réserve*

11. Le commissaire aux comptes formule une certification sans réserve lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit, et qualifiée par convention d'assurance raisonnable que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

#### *Certification avec réserve*

12. Le commissaire aux comptes formule une certification avec réserve pour désaccord :

- lorsqu'il a identifié au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
- que les incidences sur les comptes des anomalies significatives sont clairement circonscrites ;
- et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

13. Lorsque le commissaire aux comptes précise les motifs de la réserve pour désaccord, il quantifie au mieux les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées ou bien indique les raisons pour lesquelles il ne peut les quantifier.

14. Le commissaire aux comptes formule une certification avec réserve pour limitation :

- lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes ;
- que les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ;
- et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

#### *Refus de certifier*

15. Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour désaccord :

- lorsqu'il a détecté au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées,

et que :

- soit les incidences sur les comptes des anomalies significatives ne peuvent être clairement circonscrites ;
- soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

16. Lorsque le commissaire aux comptes précise les motifs du refus de certifier pour désaccord, il quantifie, lorsque cela est possible, les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées.

17. Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour limitation :

- lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes,

et que :

- soit les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;

- soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

18. Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour incertitudes lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

#### Justification des appréciations

19. En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations pour toutes les personnes ou entités dont les comptes annuels ou consolidés font l'objet d'une certification. Il met en œuvre à cet effet les principes définis dans la norme d'exercice professionnel relative à la justification des appréciations.

20. La justification des appréciations figure dans la deuxième partie du rapport, après celle relative à la certification.

#### Vérifications et informations spécifiques

21. Dans le rapport sur les comptes annuels, la troisième partie comporte les éléments suivants :

a) Une introduction par laquelle le commissaire aux comptes indique qu'il a effectué les vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires ;

b) Les conclusions exprimées sous forme d'observation, ou d'absence d'observation, sur :

- la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes et, le cas échéant, dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes sur la situation financière et les comptes annuels ;
- le cas échéant, la sincérité des informations données dans le rapport de gestion en application des trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1 du code de commerce ;

c) Le cas échéant, les informations que les textes légaux et réglementaires font obligation au commissaire aux comptes de mentionner dans son rapport, telles que les prises de participation et les prises de contrôle intervenues au cours de l'exercice, les aliénations diverses intervenues en application de la législation sur les participations réciproques et l'identité des personnes détenant le capital et les droits de vote.

22. Dans le rapport sur les comptes consolidés, cette troisième partie concerne uniquement la vérification spécifique portant sur la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe.

Elle comporte deux paragraphes distincts :

a) Une introduction par laquelle le commissaire aux comptes indique qu'il a effectué la vérification spécifique prévue par les textes légaux et réglementaires ;

b) La conclusion issue de cette vérification exprimée sous forme d'observation, ou d'absence d'observation, sur la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe.

#### Forme du rapport

23. Les rapports établis par le commissaire aux comptes mentionnent les informations prévues à l'article R. 822-93 du code de commerce.

Le rapport comporte :

a) Un titre qui indique qu'il s'agit d'un rapport de commissaire aux comptes ;

b) L'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;

c) Une introduction qui :

précise :

- l'origine de sa nomination ;
- l'exercice sur lequel porte le rapport ;
- la nature des comptes, annuels ou consolidés, qui font l'objet du rapport et sont joints à ce dernier ;
- l'entité dont les comptes sont certifiés ;

présente les trois parties du rapport ; et

rappelle les rôles respectifs de l'organe compétent de l'entité pour arrêter les comptes et du commissaire aux comptes ;

d) Trois parties distinctes nettement individualisées relatives :

- à la certification des comptes ;
- à la justification des appréciations ;
- aux vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires ;

29 juillet 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 7 sur 46

- e) La date du rapport ;
- f) Le cas échéant, la signature sociale de la société de commissaire aux comptes ;
- g) La signature du commissaire aux comptes exerçant à titre individuel ou, le cas échéant, de celui ou de ceux des commissaires aux comptes associés, actionnaires ou dirigeants de la société de commissaires aux comptes qui ont participé à l'établissement du rapport.

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

##### Arrêté du 18 juillet 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à la sélection des éléments à contrôler

NOR : JUSC0761407A

La garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;

Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis à la garde des sceaux, ministre de la justice, le 5 juillet 2007 ;

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 10 juillet 2007,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative à la sélection des éléments à contrôler, annexée au présent arrêté, est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 18 juillet 2007.

Pour la ministre et par délégation :  
*La directrice des affaires civiles et du sceau,*  
P. FOMBEUR

#### ANNEXE

##### NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE À LA SÉLECTION DES ÉLÉMENTS À CONTRÔLER

#### Introduction

01. Lorsque, dans le cadre de l'audit des comptes, le commissaire aux comptes met en œuvre des tests de procédures ou des tests de détail, il sélectionne les éléments sur lesquels portent ces procédures d'audit.

02. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'utilisation par le commissaire aux comptes de méthodes de sélection dans le cadre de l'audit des comptes.

#### Définition

03. Population : ensemble des données à partir desquelles le commissaire aux comptes sélectionne un échantillon et sur lesquelles il souhaite parvenir à une conclusion. Une population peut par exemple être constituée de tous les éléments d'un solde de compte ou d'une catégorie d'opérations.

#### Méthodes de sélection d'éléments à contrôler

04. Lors de la conception des procédures d'audit à mettre en œuvre, le commissaire aux comptes détermine, sur la base de son jugement professionnel, les méthodes appropriées de sélection des éléments à contrôler.

En fonction des caractéristiques de la population qu'il veut contrôler, le commissaire aux comptes utilise une ou plusieurs des méthodes de sélection suivantes :

- la sélection de tous les éléments ;
- la sélection d'éléments spécifiques ;
- les sondages.

29 juillet 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 6 sur 46

*Sélection de tous les éléments*

05. Cette méthode de sélection est principalement utilisée lorsque la population est constituée d'un petit nombre d'éléments.

*Sélection d'éléments spécifiques*

06. En fonction de la connaissance qu'il a acquise de l'entité et de son environnement et de son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes peut décider d'utiliser cette méthode de sélection notamment lorsqu'il estime pertinent :

- de couvrir, en valeur, une large proportion de la population. Dans ce cas et lorsque les caractéristiques de la population le permettent, le commissaire aux comptes sélectionne les éléments dont le montant est supérieur à un montant donné qu'il fixe pour cette sélection, conformément aux principes définis dans la norme relative aux anomalies significatives et au seuil de signification ;
- de contrôler des éléments inhabituels en raison de leur importance ou de leur nature.

*Sondages*

07. Un sondage donne à tous les éléments d'une population une chance d'être sélectionnés. Les techniques de sélection d'échantillons dans le cadre de sondages peuvent être statistiques ou non statistiques.

**Analyse des résultats des contrôles  
et conséquences sur l'audit**

08. Quelle que soit la méthode de sélection des éléments à contrôler qu'il retient, le commissaire aux comptes en fonction du résultat des procédures mises en œuvre :

- apprécie si l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, qu'il avait définie pour cette population, reste appropriée ;
- conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés ;
- tire les conséquences, sur sa mission, des anomalies identifiées conformément aux principes définis dans les normes d'exercice professionnel relatives aux anomalies significatives et au seuil de signification.

09. En outre, lorsque le commissaire aux comptes a sélectionné des éléments d'une population par sondages, il tire du contrôle de ces éléments une conclusion sur toute la population.

Lorsque les résultats de ce contrôle révèlent des anomalies, le commissaire aux comptes en apprécie la nature et la cause.

Selon qu'il estime qu'il s'agit d'une situation ponctuelle qui survient à partir d'un événement isolé ou qu'elle est représentative de situations similaires dans la population, le commissaire aux comptes en apprécie les conséquences sur l'ensemble de la population.

Annexe 2.20. **Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires**

5 décembre 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 22 sur 147

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

#### **Arrêté du 29 novembre 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à l'examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires**

NOR : JUSC0771219A

La garde des sceaux, ministre de la justice,  
Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;  
Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 5 juillet 2007 ;  
Vu l'avis de l'Autorité des marchés financiers en date du 30 juillet 2007 ;  
Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 17 septembre 2007,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel annexée au présent arrêté, relative à l'examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires, est homologuée.

**Art. 2.** – La norme homologuée par le présent arrêté est applicable aux rapports portant sur les comptes intermédiaires des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008.

**Art. 3.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 29 novembre 2007.

Pour la ministre et par délégation :  
*La directrice des affaires civiles et du sceau,*  
P. FOMBEUR

#### ANNEXE

#### NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE À L'EXAMEN LIMITÉ DE COMPTES INTERMÉDIAIRES EN APPLICATION DE DISPOSITIONS LÉGALES OU RÉGLEMENTAIRES

##### Introduction

1. Le commissaire aux comptes d'une entité peut être conduit à mener, en application de dispositions légales ou réglementaires, un examen limité de comptes intermédiaires, qui peuvent être des comptes condensés, présentés, le cas échéant, sous forme consolidée.
2. La présente norme a pour objet de définir les principes que le commissaire aux comptes applique lorsqu'il conduit un examen limité de comptes intermédiaires.
3. Elle définit en outre les principes relatifs à l'établissement du rapport d'examen limité du commissaire aux comptes.

##### Respect des textes et esprit critique

4. Le commissaire aux comptes réalise l'examen limité des comptes intermédiaires conformément aux textes légaux et réglementaires et à la présente norme d'exercice professionnel.
5. Le commissaire aux comptes respecte les dispositions du code de déontologie de la profession.
6. Tout au long de ses travaux, le commissaire aux comptes :
  - fait preuve d'esprit critique et tient compte du fait que certaines situations peuvent conduire à des anomalies significatives dans les comptes ;

5 décembre 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 22 sur 147

- exerce son jugement professionnel, notamment pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'examen limité à mettre en œuvre, et pour conclure à partir des éléments collectés.

#### Nature de l'assurance

7. Lorsqu'il conduit un examen limité de comptes intermédiaires, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures moins étendues que celles requises pour un audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification.

8. L'examen limité de comptes intermédiaires consiste essentiellement, pour le commissaire aux comptes, à s'entretenir avec la direction et à mettre en œuvre des procédures analytiques.

9. Il obtient l'assurance, moins élevée que celle obtenue dans le cadre d'un audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification, que les comptes intermédiaires ne comportent pas d'anomalies significatives.

10. Cette assurance, qualifiée d'assurance modérée, lui permet de formuler une conclusion selon laquelle il n'a pas relevé d'anomalies significatives dans les comptes intermédiaires, pris dans leur ensemble.

#### Anomalies significatives et seuil de signification

11. Pour déterminer le seuil ou les seuils de signification et évaluer l'incidence des anomalies détectées sur sa conclusion, le commissaire aux comptes applique les principes définis dans la norme d'exercice professionnel relative aux anomalies significatives et au seuil de signification applicable à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification.

#### Travaux à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes

##### *Lettre de mission*

12. Le commissaire aux comptes définit les termes et conditions de l'examen limité dans la lettre de mission établie conformément aux principes définis dans la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission du commissaire aux comptes applicable à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification ou dans une lettre de mission spécifique établie conformément à ces mêmes principes.

##### *Prise de connaissance de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes*

13. Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance suffisante de l'entité et de son environnement, notamment de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes intermédiaires et afin de concevoir et mettre en œuvre des procédures lui permettant de fonder sa conclusion sur ces comptes.

14. Lorsqu'au cours de l'audit des comptes de l'exercice précédent ou de l'examen limité des comptes intermédiaires précédents, le commissaire aux comptes a collecté des éléments relatifs à la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, il assure un suivi des facteurs de risque identifiés lors de ces contrôles.

15. Pour ce faire, le commissaire aux comptes :

- relève notamment, dans son dossier de l'exercice précédent, les éléments identifiés suivants :
  - les déficiences majeures dans la conception ou la mise en œuvre du contrôle interne ;
  - les risques inhérents élevés qui requièrent une démarche particulière ;
  - les anomalies significatives corrigées ou non ;

- s'enquiert auprès de la direction des changements survenus depuis la période précédente susceptibles d'affecter la pertinence des informations recueillies. Il s'agit notamment de changements survenus au titre des éléments du contrôle interne, de la nature des activités de l'entité, du choix des méthodes comptables appliquées ou de tout autre événement qu'elle estime susceptible d'avoir une incidence déterminante sur l'activité de l'entité ou sur la préparation des comptes intermédiaires.

16. Lorsque le commissaire aux comptes intervient au titre de la première année de son mandat et qu'il n'a pas réalisé préalablement d'audit des comptes de l'entité :

- il prend connaissance de l'entité et de son environnement à partir de la revue des dossiers de son prédécesseur ou, le cas échéant, du cocommissaire aux comptes. Il s'intéresse particulièrement :
  - aux facteurs identifiés par le prédécesseur ou, le cas échéant, par le cocommissaire aux comptes comme pouvant engendrer des anomalies significatives dans les comptes ; et
  - à leur évaluation du risque d'anomalies significatives réalisée pour les besoins de ces contrôles ;
- il s'enquiert auprès de la direction des changements survenus depuis la période précédente susceptibles d'affecter la pertinence des informations recueillies.

##### *Entretiens avec la direction*

17. Le commissaire aux comptes s'entretient, principalement avec les membres de la direction en charge des aspects financiers et comptables, des éléments suivants :

- leur appréciation du risque que les comptes comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ;
- l'évolution des procédures mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre ;
- leur connaissance éventuelle de fraudes avérées, suspectées ou simplement alléguées concernant l'entité ;
- l'évolution des procédures conçues et mises en œuvre dans l'entité visant à assurer le respect des textes légaux et réglementaires ;
- les anomalies relevées par le commissaire aux comptes que celui-ci estime significatives et devant à ce titre être corrigées et les anomalies qu'il estime non significatives ;
- la survenance, jusqu'à une date aussi rapprochée que possible de la date de signature de son rapport d'examen limité, d'événements postérieurs à la clôture de la période tels que définis dans la norme d'exercice professionnel applicable à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification ;
- des changements comptables tels que définis dans la norme d'exercice professionnel applicable à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification, survenus au cours de la période contrôlée ;
- des opérations non courantes, en raison de leur importance ou de leur nature, ou complexes réalisées au cours de la période contrôlée ;
- des hypothèses retenues pour procéder aux estimations comptables, des intentions de la direction et de la capacité de l'entité à mener à bien les actions envisagées ;
- du traitement comptable des opérations avec les parties liées ;
- des faits ou événements susceptibles de remettre en cause la continuité d'exploitation de l'entité, et, le cas échéant, des plans d'actions qu'elle a définis pour l'avenir de l'entité ;
- de tout autre élément qu'il estime utile pour fonder sa conclusion sur les comptes intermédiaires.

#### *Procédures analytiques*

18. Dans le cadre de l'examen limité, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures analytiques en appliquant les principes définis dans la norme d'exercice professionnel relative aux procédures analytiques applicable à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification.

#### *Autres procédures d'examen limité*

19. Le commissaire aux comptes rapproche les comptes intermédiaires avec les documents comptables dont ils sont issus.

20. Lorsque le commissaire aux comptes identifie des éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, il :

- prend connaissance, si elle existe, de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et en apprécie la pertinence. Si la direction n'a pas formalisé cette évaluation, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès d'elle des raisons qui l'ont conduite à établir les comptes dans une perspective de continuité d'exploitation ; et
- apprécie, le cas échéant, le caractère approprié des informations données à cet égard dans l'annexe des comptes.

21. Le commissaire aux comptes consulte les procès-verbaux ou les comptes-rendus des réunions tenues par l'organe appelé à statuer sur les comptes, par l'organe d'administration ou de surveillance et par la direction, afin d'identifier les délibérations ou décisions pouvant avoir une incidence sur les comptes.

22. Il peut également estimer utile de mettre en œuvre d'autres procédures telles que des inspections d'enregistrements ou de documents ou des vérifications de calculs.

#### **Déclarations du représentant légal**

23. Le commissaire aux comptes applique les principes de la norme d'exercice professionnel relative aux déclarations de la direction applicable à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification.

24. Indépendamment d'autres déclarations écrites que le commissaire aux comptes estimerait nécessaires, il demande au représentant légal des déclarations écrites par lesquelles :

- il déclare que des contrôles destinés à prévenir et à détecter les erreurs et les fraudes ont été conçus et mis en œuvre dans l'entité ;
- il déclare lui avoir signalé toutes les fraudes avérées dont il a eu connaissance ou qu'il a suspectées, dès lors que la fraude est susceptible d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes ;
- il estime que les anomalies non corrigées relevées par le commissaire aux comptes ne sont pas, seules ou cumulées, significatives au regard des comptes pris dans leur ensemble. Un état de ces anomalies non corrigées est joint à cette déclaration écrite. En outre, lorsque le représentant légal responsable des comptes considère que certains éléments reportés sur cet état ne constituent pas des anomalies, il le mentionne dans sa déclaration ;
- il confirme lui avoir communiqué son appréciation sur le risque que les comptes puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ;

5 décembre 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 22 sur 147

- il déclare avoir, au mieux de sa connaissance, appliqué les textes légaux et réglementaires ;
- il déclare qu'à ce jour il n'a connaissance d'aucun événement survenu depuis la date de clôture de la période qui nécessiterait un traitement comptable.

#### Communication

25. Le commissaire aux comptes communique à la direction, au niveau de responsabilité approprié, et à l'organe d'administration ou de surveillance les éléments prévus dans les normes d'exercice professionnel applicables à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification.

#### Forme du rapport d'examen limité du commissaire aux comptes

26. Le commissaire aux comptes établit un rapport qui comporte les informations suivantes :
- a) Un titre qui indique qu'il s'agit d'un rapport de commissaire aux comptes ;
  - b) L'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;
  - c) Une introduction qui précise :
    - l'origine de sa nomination ;
    - la nature des comptes intermédiaires, individuels ou consolidés, le cas échéant condensés qui font l'objet du rapport et sont joints à ce dernier ;
    - l'entité dont les comptes font l'objet d'un examen limité ;
    - la période sur laquelle ils portent ;
    - et les rôles respectifs de l'organe compétent de l'entité pour établir les comptes intermédiaires et du commissaire aux comptes ;
  - d) Un paragraphe décrivant les procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes dans le cadre de son examen limité ;
  - e) La formulation de la conclusion du commissaire aux comptes ;
  - f) La date du rapport ;
  - g) Le cas échéant, la signature sociale de la société de commissaire aux comptes ;
  - h) La signature du commissaire aux comptes exerçant à titre individuel ou, le cas échéant, de celui ou de ceux des commissaires aux comptes associés, actionnaires ou dirigeants de la société de commissaire aux comptes qui ont participé à l'établissement du rapport.

#### Conclusions formulées par le commissaire aux comptes

27. Lorsque l'examen limité de comptes intermédiaires porte sur des comptes complets, présentés le cas échéant sous une forme consolidée, le commissaire aux comptes se prononce sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes.

28. Lorsque l'examen limité de comptes intermédiaires porte sur des comptes condensés, présentés le cas échéant sous une forme consolidée, le commissaire aux comptes se prononce sur la conformité des comptes avec les principes qui leur sont applicables, définis dans le référentiel comptable.

29. Le commissaire aux comptes formule :
- soit une conclusion sans réserve ;
  - soit une conclusion avec réserve ;
  - soit une conclusion défavorable ;
  - soit une impossibilité de conclure.

#### *Conclusion sans réserve*

30. Le commissaire aux comptes formule une conclusion sans réserve lorsque l'examen limité des comptes intermédiaires qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance modérée que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

#### *Conclusion avec réserve*

31. Le commissaire aux comptes formule une conclusion avec réserve :
- lorsqu'il a identifié au cours de l'examen limité des comptes intermédiaires des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
  - ou lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures nécessaires pour fonder sa conclusion sur les comptes intermédiaires ;
- et que :
- les incidences sur les comptes intermédiaires des anomalies significatives ou des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ;

- la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

#### *Conclusion défavorable*

32. Le commissaire aux comptes formule une conclusion défavorable :

- lorsqu'il a détecté au cours de l'examen limité des comptes intermédiaires des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;

et que :

- les incidences sur les comptes intermédiaires des anomalies significatives ne peuvent être clairement circonscrites, ou la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

#### *Impossibilité de conclure*

33. Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de conclure :

- lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures nécessaires pour fonder sa conclusion sur les comptes ;

et que :

- les incidences sur les comptes intermédiaires des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;
- ou la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes intermédiaires de fonder son jugement en connaissance de cause.

34. Le commissaire aux comptes formule également une impossibilité de conclure lorsqu'il existe de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

#### *Observations*

35. Lorsqu'il émet une conclusion sans réserve ou avec réserve, le commissaire aux comptes formule, s'il y a lieu, toutes observations utiles.

36. En formulant une observation, le commissaire aux comptes attire l'attention du lecteur des comptes intermédiaires sur une information fournie dans l'annexe. Il ne peut pas dispenser d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants.

37. Les observations sont formulées dans un paragraphe distinct inséré après la conclusion.

38. Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation sur les informations fournies dans l'annexe :

- en cas d'incertitude sur la continuité de l'exploitation ;
- en cas de changement de méthodes comptables survenu au cours de la période.

#### **Documentation**

39. Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier les éléments suffisants et appropriés pour fonder ses conclusions et permettant d'établir que son examen limité a été effectué selon la présente norme.

## Annexe 2.21. Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

23 mars 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 21 sur 62

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

**Arrêté du 20 mars 2008 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à l'examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes**

NOR : JUSC0806921A

La garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;

Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis à la garde des sceaux, ministre de la justice, le 27 février 2008 ;

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 3 mars 2008,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel annexée au présent arrêté, relative à l'examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 20 mars 2008.

Pour la ministre et par délégation :

*La directrice  
des affaires civiles et du sceau,  
P. FOMBEUR*

### ANNEXE

#### NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE À L'EXAMEN LIMITÉ ENTRANT DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES À LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES

##### Introduction

1. Le commissaire aux comptes d'une entité peut être amené à réaliser, à la demande de cette dernière, des travaux en vue de réaliser des rapports pour répondre à des besoins spécifiques.

2. Le commissaire aux comptes peut effectuer les travaux si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11 II du code de commerce, la prestation effectuée entre dans les diligences directement liées à sa mission telles que définies par les normes d'exercice professionnel, et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées.

3. L'entité, en dehors de ses obligations légales, peut avoir besoin de produire des informations financières ayant fait l'objet d'un contrôle externe, afin de renforcer la sécurité financière pour l'utilisateur et la crédibilité de ces dernières. Elle demande un rapport d'examen limité lorsqu'elle a besoin d'un rapport dans lequel l'auditeur formule une conclusion à l'issue de diligences lui ayant permis d'obtenir une « assurance modérée », c'est-à-dire une assurance moins élevée que celle obtenue dans le cadre d'un audit des comptes, que les informations financières ne comportent pas d'anomalies significatives.

4. La présente norme a pour objet de définir :

- les conditions sous lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser l'examen limité demandé ;
- les travaux qu'il met en œuvre pour ce faire ;
- et la forme du rapport délivré à l'issue de cet examen limité.

### Conditions requises

5. Le rapport d'examen limité que le commissaire aux comptes est autorisé à délivrer ne peut porter que sur des informations financières établies par la direction de l'entité concernée et, si elles sont destinées à être adressées à l'organe délibérant de cette entité, arrêtées par l'organe compétent.

#### *Informations financières sur lesquelles peut porter un rapport d'examen limité*

6. Les informations financières sur lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à émettre un rapport d'examen limité sont relatives :

- à l'entité ;
- ou à une entité contrôlée par celle-ci ou à une entité qui la contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

7. Ces informations financières sont des comptes, des états comptables ou des éléments des comptes, tels que définis dans les paragraphes qui suivent.

8. Les comptes, qui comprennent un bilan, un compte de résultat, une annexe et éventuellement un tableau des flux de trésorerie, sont :

- des comptes d'une seule entité ;
- ou des comptes consolidés ou combinés ;
- ou des comptes établis pour un périmètre d'activité défini pour des besoins spécifiques.

9. Ils concernent :

- un exercice complet ;
- ou une autre période définie.

10. Ils sont établis :

- selon le référentiel comptable appliqué pour les comptes annuels de l'entité ou pour les comptes consolidés du groupe ;
- ou selon un référentiel comptable reconnu autre que celui appliqué pour les comptes annuels de l'entité ou pour les comptes consolidés du groupe ;
- ou selon des critères convenus et décrits dans des notes explicatives annexées.

11. Les états comptables sont établis à partir des informations provenant de la comptabilité ou des comptes de l'entité, mais ne constituent pas des comptes. Ils comprennent dans tous les cas des notes explicatives décrivant notamment les principes d'élaboration retenus. Ainsi, par exemple, un bilan, un compte de résultat, une liasse fiscale, une liasse de consolidation ou un tableau des flux de trésorerie, accompagnés de notes explicatives, peuvent constituer des états comptables. Ils peuvent être établis selon les périmètres, les périodes et les référentiels définis ci-dessus.

12. Les éléments de comptes sont constitués par des soldes de comptes, des catégories d'opérations, ou un détail de ces derniers, ou des informations fournies dans l'annexe des comptes, accompagnés de notes explicatives décrivant notamment les principes d'élaboration retenus. Ainsi, par exemple, une balance auxiliaire, une balance âgée ou un état des stocks accompagnés de notes explicatives peuvent constituer des éléments de comptes. Ils peuvent être établis selon les périmètres, les périodes et les référentiels définis ci-dessus.

13. Lorsque l'examen limité demandé porte sur des éléments des comptes, le commissaire aux comptes ne peut le réaliser que si les comptes auxquels ils se rapportent ont fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité.

#### *Contexte de la demande*

14. Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande pour s'assurer :

- que l'examen limité demandé respecte les conditions requises par la présente norme ;
- et que les conditions de son intervention et l'utilisation prévue du rapport d'examen limité sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession.

15. Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux d'examen limité, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

16. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

### Travaux du commissaire aux comptes

17. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission pour définir les termes et conditions de cette intervention. Si nécessaire, il établit une nouvelle lettre ou une lettre complémentaire, conformément aux principes de la norme susmentionnée.

18. Le commissaire aux comptes réalise les travaux d'examen limité en respectant les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à l'examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires, à l'exception des dispositions relatives à la forme du rapport et aux conclusions formulées par le commissaire aux comptes.

23 mars 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 21 sur 62

19. Lorsque l'examen limité demandé porte sur des états comptables ou des éléments de comptes, le commissaire aux comptes applique cette norme au contenu des états ou éléments concernés. Ainsi, par exemple, pour évaluer le risque d'anomalies significatives, déterminer les travaux d'examen limité à mettre en œuvre et évaluer l'incidence sur sa conclusion des anomalies détectées et non corrigées, il détermine un seuil de signification, non pas au niveau des comptes pris dans leur ensemble, mais en fonction du montant au-delà duquel le jugement de l'utilisateur des informations financières sur lesquelles porte l'examen limité est susceptible d'être influencé.

20. Le commissaire aux comptes utilise sa connaissance de l'entité concernée et de son environnement et les travaux qu'il a déjà réalisés pour les besoins de la certification des comptes, et met en œuvre les travaux complémentaires qu'il estime nécessaires pour obtenir l'assurance modérée que les informations financières, prises dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

21. Lorsque l'entité demande au commissaire aux comptes un rapport d'examen limité sur des éléments des comptes qui sont établis à une date postérieure aux derniers comptes ayant fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité, le commissaire aux comptes met en œuvre des travaux sur ces éléments et les autres éléments des comptes en relation avec ceux-ci pour la période non couverte par les derniers comptes ayant fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité.

22. Le commissaire aux comptes s'assure que les informations fournies dans l'annexe des comptes ou dans les notes explicatives des états comptables ou des éléments de comptes permettent aux utilisateurs d'en comprendre la portée et d'éviter toute confusion avec :

- les comptes annuels ou consolidés de l'entité faisant l'objet de la certification du commissaire aux comptes en application de l'article L. 823-9 du code de commerce ;
- les comptes intermédiaires dont l'examen limité par le commissaire aux comptes est réalisé en application de dispositions légales ou réglementaires.

#### Formulation de la conclusion

23. A l'issue de son examen limité, le commissaire aux comptes formule sa conclusion selon le référentiel comptable ou les critères convenus au regard desquels les informations financières ont été établies.

24. Lorsque l'examen limité porte sur des comptes établis selon un référentiel conçu pour donner une image fidèle tel que les référentiels comptables applicables en France, le commissaire aux comptes déclare qu'à l'issue de son examen limité, il n'a pas relevé d'anomalies significatives de nature à remettre en cause le fait que les comptes présentent sincèrement le patrimoine, la situation financière ou le résultat des opérations, de l'entité, du groupe ou du périmètre défini, au regard du référentiel indiqué.

25. Dans les autres cas, il déclare qu'à l'issue de son examen limité, il n'a pas relevé d'anomalies significatives de nature à remettre en cause la conformité des informations financières au référentiel indiqué ou aux critères définis.

26. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes formule :

- une conclusion sans réserve ;
- ou une conclusion avec réserve ;
- ou une conclusion défavorable ;
- ou une impossibilité de conclure.

#### *Conclusion sans réserve*

27. Le commissaire aux comptes formule une conclusion sans réserve lorsque l'examen limité des informations financières qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance modérée que celles-ci, prises dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

#### *Conclusion avec réserve*

28. Le commissaire aux comptes formule une conclusion avec réserve :

- lorsqu'il a identifié au cours de l'examen limité des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
  - ou lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures nécessaires pour fonder sa conclusion ;
- et que :
- les incidences sur les informations financières des anomalies significatives ou des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ;
  - la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

#### *Conclusion défavorable*

29. Le commissaire aux comptes formule une conclusion défavorable :

- lorsqu'il a détecté au cours de l'examen limité des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
- et que :
- les incidences sur les informations financières des anomalies significatives ne peuvent être clairement circonscrites, ou la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

#### *Impossibilité de conclure*

30. Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de conclure :
- lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures nécessaires pour fonder sa conclusion ;
- et que :
- les incidences sur les informations financières des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;
  - ou la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.
31. Le commissaire aux comptes formule également une impossibilité de conclure lorsqu'il existe de multiples incertitudes dont les incidences sur les informations financières ne peuvent être clairement circonscrites.

#### *Observations*

32. Lorsqu'il émet une conclusion sans réserve ou avec réserve, le commissaire aux comptes formule, s'il y a lieu, toutes observations utiles.
33. En formulant une observation, le commissaire aux comptes attire l'attention sur une information fournie dans l'annexe ou les notes explicatives. Il ne peut pas dispenser d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants.
34. Les observations sont formulées dans un paragraphe distinct inséré après la conclusion.
35. Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation en cas d'incertitude sur la continuité de l'exploitation.

#### **Forme du rapport délivré**

36. Le commissaire aux comptes établit un rapport qui comporte les informations suivantes :
- un titre qui indique qu'il s'agit d'un rapport d'examen limité ;
  - l'identité du destinataire du rapport au sein de l'entité ou l'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;
  - le rappel de la qualité de commissaire aux comptes ;
  - l'identification de l'entité concernée ;
  - la nature des informations financières qui font l'objet du rapport et sont jointes à ce dernier ;
  - la période concernée ;
  - les rôles respectifs de la direction ou de l'organe compétent de l'entité concernée pour établir les informations financières et du commissaire aux comptes pour formuler une conclusion sur celles-ci ;
  - lorsque les informations financières ne sont pas établies selon un référentiel comptable reconnu, toutes remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites du rapport ;
  - la nature et l'étendue des travaux mis en œuvre dans le cadre de l'examen limité ;
  - la conclusion du commissaire aux comptes ;
  - le cas échéant, ses observations ;
  - la date du rapport ;
  - l'identification et la signature du commissaire aux comptes.

#### **Co-commissariat aux comptes**

37. Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, le rapport d'examen limité est signé par chaque commissaire aux comptes dès lors qu'il porte sur des informations financières de l'entité établies conformément aux référentiels comptables appliqués pour répondre à ses obligations légales ou réglementaires françaises d'établissement des comptes, et que ces informations :
- ont été arrêtées par l'organe compétent ;
  - ou sont destinées à être communiquées au public.
- Dans les autres cas, le rapport d'examen limité peut être signé par l'un des commissaires aux comptes.
38. Il appartient au commissaire aux comptes qui établit seul le rapport :
- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de l'objet du rapport d'examen limité ;
  - de leur en communiquer une copie.

Annexe 2.22. **Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes**

23 mars 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 20 sur 62

**Décrets, arrêtés, circulaires****TEXTES GÉNÉRAUX****MINISTÈRE DE LA JUSTICE****Arrêté du 20 mars 2008 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes**

NOR : JUSC0806915A

La garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;

Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis à la garde des sceaux, ministre de la justice, le 27 février 2008 ;

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 3 mars 2008,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel annexée au présent arrêté, relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, est homologuée.**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 20 mars 2008.

Pour la ministre et par délégation :

*La directrice  
des affaires civiles et du sceau,  
P. FOMBEUR***ANNEXE****NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE À L'AUDIT ENTRANT DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES À LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES****Introduction**

1. Le commissaire aux comptes d'une entité peut être amené à réaliser, à la demande de cette dernière, des travaux en vue de délivrer des rapports pour répondre à des besoins spécifiques.

2. Le commissaire aux comptes peut effectuer les travaux si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11 II du code de commerce, la prestation effectuée entre dans les diligences directement liées à sa mission telles que définies par les normes d'exercice professionnel, et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées.

3. L'entité, en dehors de ses obligations légales, peut avoir besoin de produire des informations financières ayant fait l'objet d'un contrôle externe, afin de renforcer la sécurité financière pour l'utilisateur et la crédibilité de ces dernières. Elle demande un rapport d'audit lorsqu'elle a besoin d'un rapport dans lequel l'auditeur formule une opinion à l'issue de diligences lui ayant permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites inhérentes à l'audit, qualifiée par convention d'« assurance raisonnable », que les informations financières ne comportent pas d'anomalies significatives.

4. La présente norme a pour objet de définir :

- les conditions sous lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser l'audit demandé ;
- les travaux qu'il met en œuvre pour ce faire ;
- et la forme du rapport délivré à l'issue de cet audit.

### Conditions requises

5. Le rapport d'audit que le commissaire aux comptes est autorisé à délivrer ne peut porter que sur des informations financières établies par la direction de l'entité concernée et, si elles sont destinées à être adressées à l'organe délibérant de cette entité, arrêtées par l'organe compétent.

#### *Informations financières sur lesquelles peut porter un rapport d'audit*

6. Les informations financières sur lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à émettre un rapport d'audit sont relatives :

- à l'entité ;
- ou à une entité contrôlée par celle-ci ou à une entité qui la contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

7. Ces informations financières sont des comptes, des états comptables ou des éléments des comptes, tels que définis dans les paragraphes qui suivent.

8. Les comptes, qui comprennent un bilan, un compte de résultat, une annexe et éventuellement un tableau des flux de trésorerie, sont :

- des comptes d'une seule entité ;
- ou des comptes consolidés ou combinés ;
- ou des comptes établis selon un périmètre d'activité défini pour des besoins spécifiques.

9. Ils concernent :

- un exercice complet ;
- ou une autre période définie.

10. Ils sont établis :

- selon le référentiel comptable appliqué pour les comptes annuels de l'entité ou pour les comptes consolidés du groupe ;
- ou selon un référentiel comptable reconnu autre que celui appliqué pour les comptes annuels de l'entité ou pour les comptes consolidés du groupe ;
- ou selon des critères convenus et décrits dans des notes explicatives annexées.

11. Les états comptables sont établis à partir des informations provenant de la comptabilité ou des comptes de l'entité mais ne constituent pas des comptes. Ils comprennent dans tous les cas des notes explicatives décrivant notamment les principes d'élaboration retenus. Ainsi, par exemple, un bilan, un compte de résultat, une liasse fiscale, une liasse de consolidation ou un tableau des flux de trésorerie, accompagnés de notes explicatives, peuvent constituer des états comptables. Ils peuvent être établis selon les périmètres, les périodes et les référentiels définis ci-dessus.

12. Les éléments de comptes sont constitués par des soldes de comptes, des catégories d'opérations, ou un détail de ces derniers, ou des informations fournies dans l'annexe des comptes, accompagnés de notes explicatives décrivant notamment les principes d'élaboration retenus. Ainsi, par exemple, une balance auxiliaire, une balance âgée ou un état des stocks accompagnés de notes explicatives peuvent constituer des éléments des comptes. Ils peuvent être établis selon les périmètres, les périodes et les référentiels définis ci-dessus.

13. Lorsque l'audit demandé porte sur des éléments des comptes, le commissaire aux comptes ne peut le réaliser que si les comptes auxquels ils se rapportent ont fait l'objet d'un audit.

#### *Contexte de la demande*

14. Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande pour s'assurer :

- que l'audit demandé respecte les conditions requises par la présente norme ;
- et que les conditions de son intervention et l'utilisation prévue du rapport d'audit sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession.

15. Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux d'audit, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

16. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

### Travaux du commissaire aux comptes

17. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission pour définir les termes et conditions de cette intervention. Si nécessaire, il établit une nouvelle lettre ou une lettre complémentaire, conformément aux principes de la norme susmentionnée.

18. Le commissaire aux comptes réalise les travaux d'audit en respectant toutes les normes d'exercice professionnel relatives à l'audit des comptes réalisés pour les besoins de la certification des comptes, à l'exception des normes relatives aux rapports sur les comptes annuels et consolidés et à la justification des appréciations.

23 mars 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 20 sur 62

19. Lorsque l'audit demandé porte sur des états comptables ou des éléments de comptes, le commissaire aux comptes applique ces normes au contenu des états ou éléments concernés. Ainsi, par exemple, pour évaluer le risque d'anomalies significatives, déterminer les travaux d'audit à mettre en œuvre et évaluer l'incidence sur son opinion des anomalies détectées et non corrigées, il détermine un seuil de signification, non pas au niveau des comptes pris dans leur ensemble, mais en fonction du montant au-delà duquel le jugement de l'utilisateur des informations financières sur lesquelles porte l'audit est susceptible d'être influencé.

20. Le commissaire aux comptes utilise sa connaissance de l'entité concernée et de son environnement et les travaux qu'il a déjà réalisés pour les besoins de la certification des comptes, et met en œuvre les travaux complémentaires qu'il estime nécessaires pour obtenir l'assurance raisonnable que les informations financières, prises dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

21. Lorsque l'entité demande au commissaire aux comptes un rapport d'audit sur des éléments des comptes qui sont établis à une date postérieure aux derniers comptes ayant fait l'objet d'un audit, le commissaire aux comptes met en œuvre des travaux sur ces éléments et les autres éléments des comptes en relation avec ceux-ci pour la période non couverte par les derniers comptes ayant fait l'objet d'un audit.

22. Le commissaire aux comptes s'assure que les informations fournies dans l'annexe des comptes ou dans les notes explicatives des états comptables ou des éléments de comptes permettent aux utilisateurs d'en comprendre la portée et d'éviter toute confusion avec les comptes annuels ou consolidés de l'entité faisant l'objet de la certification du commissaire aux comptes en application de l'article L. 823-9 du code de commerce.

#### Formulation de l'opinion

23. A l'issue de son audit, le commissaire aux comptes formule son opinion selon le référentiel comptable ou les critères convenus au regard desquels les informations financières ont été établies.

24. Lorsque l'audit porte sur des comptes établis selon un référentiel conçu pour donner une image fidèle telle que les référentiels comptables applicables en France, le commissaire aux comptes déclare qu'à son avis ces comptes présentent, ou non, sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, le patrimoine, la situation financière, le résultat des opérations de l'entité ou du groupe ou du périmètre défini, au regard du référentiel indiqué.

25. Dans les autres cas, et notamment lorsque l'audit porte sur des états comptables ou des éléments de comptes, il déclare qu'à son avis les informations financières ont été établies, ou non, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel indiqué ou aux critères définis.

26. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes formule :

- une opinion favorable sans réserve ;
- ou une opinion favorable avec réserve ;
- ou une opinion défavorable ;
- ou une impossibilité de formuler une opinion.

#### *Opinion favorable sans réserve*

27. Le commissaire aux comptes formule une opinion favorable, sans réserve, lorsque l'audit des informations financières qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance raisonnable que celles-ci, prises dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

#### *Opinion favorable avec réserve*

28. Le commissaire aux comptes formule une opinion favorable avec réserve pour désaccord :

- lorsqu'il a identifié au cours de son audit des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
- que les incidences sur les informations financières des anomalies significatives sont clairement circonscrites ;
- et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

Le commissaire aux comptes précise dans ce cas les motifs de la réserve pour désaccord. Il quantifie au mieux les incidences des anomalies significatives identifiées et non corrigées ou indique les raisons pour lesquelles il ne peut les quantifier.

29. Le commissaire aux comptes formule une opinion favorable avec réserve pour limitation :

- lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion ;
- que les incidences sur les informations financières des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ;
- et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

#### *Opinion défavorable*

30. Le commissaire aux comptes formule une opinion défavorable :

- lorsqu’il a détecté au cours de son audit des anomalies significatives et que celles-ci n’ont pas été corrigées, et que :
- soit les incidences sur les informations financières des anomalies significatives ne peuvent pas être clairement circonscrites ;
- soit la formulation d’une réserve n’est pas suffisante pour permettre à l’utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

31. Le commissaire aux comptes précise les motifs de l’opinion défavorable. Il quantifie, lorsque cela est possible, les incidences sur les informations financières des anomalies significatives identifiées et non corrigées.

#### *Impossibilité de formuler une opinion*

32. Le commissaire aux comptes exprime son impossibilité de formuler une opinion :

- lorsqu’il n’a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d’audit nécessaires pour fonder son opinion, et que :
- soit les incidences sur les informations financières des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;
- soit la formulation d’une réserve n’est pas suffisante pour permettre à l’utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

33. Le commissaire aux comptes exprime également une impossibilité de formuler une opinion lorsqu’il existe de multiples incertitudes dont les incidences sur les informations financières ne peuvent être clairement circonscrites.

#### *Observations*

34. Lorsqu’il émet une opinion favorable sans réserve ou avec réserve, le commissaire aux comptes formule, s’il y a lieu, toutes observations utiles.

35. En formulant une observation, le commissaire aux comptes attire l’attention sur une information fournie dans l’annexe ou dans les notes explicatives. Il ne peut pas dispenser d’informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants.

36. Les observations sont formulées dans un paragraphe distinct, inséré après l’opinion.

37. Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation en cas d’incertitude sur la continuité de l’exploitation.

#### **Forme du rapport délivré**

38. Le commissaire aux comptes établit un rapport qui comporte les informations suivantes :

- un titre qui indique qu’il s’agit d’un rapport d’audit ;
- l’identité du destinataire du rapport au sein de l’entité ou l’indication de l’organe auquel le rapport est destiné ;
- le rappel de la qualité de commissaire aux comptes ;
- l’identification de l’entité concernée ;
- la nature des informations financières qui font l’objet du rapport et sont jointes à ce dernier ;
- la période concernée ;
- les rôles respectifs de la direction ou de l’organe compétent de l’entité concernée pour établir les informations financières et du commissaire aux comptes pour formuler une opinion sur celles-ci ;
- lorsque les informations financières ne sont pas établies selon un référentiel comptable reconnu, toutes remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites du rapport ;
- la nature et l’étendue des travaux mis en œuvre dans le cadre de l’audit ;
- l’opinion du commissaire aux comptes ;
- le cas échéant, ses observations ;
- la date du rapport ;
- l’identification et la signature du commissaire aux comptes.

#### **Co-commissariat aux comptes**

39. Lorsque l’entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, le rapport d’audit est signé par chaque commissaire aux comptes dès lors qu’il porte sur des informations financières de l’entité établies conformément aux référentiels comptables appliqués pour répondre à ses obligations légales ou réglementaires françaises d’établissement des comptes, et que ces informations :

- ont été arrêtées par l’organe compétent ;
- ou sont destinées à être communiquées au public.

Dans les autres cas, le rapport d’audit peut être signé par l’un des commissaires aux comptes.

40. Il appartient au commissaire aux comptes qui établit seul le rapport :

23 mars 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 20 sur 62

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de l'objet du rapport d'audit ;
- de leur en communiquer une copie.

Annexe 2.23. **Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes**

23 mars 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 19 sur 62

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

**Arrêté du 20 mars 2008 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes**

NOR : JUSC0806908A

La garde des sceaux, ministre de la justice,  
Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;  
Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis à la garde des sceaux, ministre de la justice, le 27 février 2008 ;  
Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 3 mars 2008,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel annexée au présent arrêté, relative aux attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 20 mars 2008.

Pour la ministre et par délégation :  
*La directrice*  
*des affaires civiles et du sceau,*  
P. FOMBEUR

#### ANNEXE

NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AUX ATTESTATIONS ENTRANT DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES À LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES

##### Introduction

1. Hors les cas prévus expressément par les textes légaux et réglementaires, une entité peut demander au commissaire aux comptes qu'elle a désigné une attestation portant sur des informations particulières.
2. Le commissaire aux comptes peut délivrer cette attestation si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11-II du code de commerce, la prestation effectuée entre dans les diligences directement liées à sa mission telles que définies par les normes d'exercice professionnel et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées.
3. La présente norme a pour objet de définir les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes peut délivrer l'attestation demandée et les travaux qu'il met en œuvre pour ce faire.

##### Conditions requises

4. Les attestations que le commissaire aux comptes est autorisé à délivrer ne peuvent porter que sur des informations établies par la direction et ayant un lien avec la comptabilité ou avec des données sous-tendant la comptabilité.  
Ces informations peuvent être chiffrées ou qualitatives ou porter sur des procédures de contrôle interne de l'entité.
5. Lorsque les informations établies par la direction comprennent des prévisions, le commissaire aux comptes ne peut pas se prononcer sur la possibilité de leur réalisation.

23 mars 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 19 sur 62

6. Le commissaire aux comptes ne peut établir son attestation que si l'entité a élaboré un document qui comporte au moins :

- les informations objet de l'attestation ;
- le nom et la signature du dirigeant produisant l'information contenue dans le document ;
- la date d'établissement du document.

7. Le commissaire aux comptes s'assure :

- que la demande d'attestation respecte les conditions requises par la présente norme ;
- et que les conditions de son intervention sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession qui interdisent notamment la représentation de l'entité et de ses dirigeants devant toute juridiction ou toute mission d'expertise dans un contentieux dans lequel l'entité ou ses dirigeants seraient impliqués.

Pour cela, il se fait préciser, en tant que de besoin, le contexte de la demande.

8. Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux qu'il estime nécessaires, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

9. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

#### **Travaux du commissaire aux comptes**

10. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission. Si nécessaire, il établit une nouvelle lettre ou une lettre complémentaire, conformément aux principes de la norme susmentionnée.

11. Le commissaire aux comptes détermine si les travaux réalisés pour les besoins de la certification des comptes lui permettent d'obtenir le niveau d'assurance requis, ce dernier variant selon la nature des informations et l'objet de l'attestation demandée.

12. Si ce n'est pas le cas, il met en œuvre des travaux complémentaires qu'il conçoit en fonction de l'objet de l'attestation.

13. Les travaux complémentaires peuvent consister à :

- vérifier la concordance ou la cohérence des informations objet de l'attestation avec la comptabilité, ou des données sous-tendant la comptabilité, ou des données internes à l'entité en lien avec la comptabilité telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion ;
- vérifier la conformité de ces informations, avec notamment :
  - les dispositions de textes légaux ou réglementaires ;
  - les dispositions des statuts ;
  - les stipulations d'un contrat ;
  - les procédures de contrôle interne de l'entité ;
  - les décisions de l'organe chargé de la direction ;
  - les principes figurant dans un référentiel ;
- apprécier si ces informations sont présentées de manière sincère.

14. Pour réaliser ces travaux, le commissaire aux comptes utilise tout ou partie des techniques de contrôle décrites dans la norme d'exercice professionnel relative au caractère probant des éléments collectés.

Il peut notamment estimer nécessaire d'obtenir des déclarations écrites de la direction.

15. Il s'assure qu'il a collecté les éléments suffisants et appropriés, au regard du niveau d'assurance requis, pour étayer la conclusion formulée dans son attestation.

#### **Forme de l'attestation délivrée**

16. L'attestation délivrée prend la forme d'un document daté et signé par le commissaire aux comptes, auquel est joint le document établi par la direction de l'entité qui comprend les informations objet de l'attestation.

17. L'attestation comporte :

- un titre ;
- l'identité du destinataire de l'attestation au sein de l'entité ;
- le rappel de la qualité de commissaire aux comptes de l'entité ;
- l'identification de l'entité ;
- la nature et l'étendue des travaux mis en œuvre ;
- toutes remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites de l'attestation délivrée ;
- une conclusion adaptée aux travaux effectués et au niveau d'assurance obtenu ;
- la date ;
- l'identification et la signature du commissaire aux comptes.

18. Afin de respecter les règles de secret professionnel, le commissaire aux comptes adresse son attestation à la seule direction de l'entité.

### Documentation

19. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les documents qui permettent d'étayer sa conclusion et d'établir que son intervention a été réalisée dans le respect des normes d'exercice professionnel. Pour cela, il applique les principes décrits dans la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes.

### Co-commissariat aux comptes

20. Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, l'attestation est signée par chaque commissaire aux comptes dès lors qu'elle porte sur des informations financières de l'entité établies conformément aux référentiels comptables appliqués pour répondre à ses obligations légales ou réglementaires françaises d'établissement des comptes, et que ces informations :

- ont été arrêtées par l'organe compétent ;
- ou sont destinées à être communiquées au public.

Dans les autres cas, l'attestation peut être signée par l'un des commissaires aux comptes.

21. Il appartient au commissaire aux comptes qui établit l'attestation :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de la nature et de l'objet de l'attestation ;
- de leur communiquer une copie de son attestation.

Annexe 3.1. **Avis du Haut Conseil du 11 janvier 2007**



Le 11 janvier 2007

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret du 12 août 1969  
sur une saisine individuelle*

**Introduction**

Le Haut Conseil a été saisi pour avis par un commissaire aux comptes, conformément à l'article 1-5 du décret du 12 août 1969 de la situation qui suit.

Le Président d'une société anonyme (SA) souhaite apporter ses titres représentant 86,7% du capital de la société à une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) dont il est l'associé et le gérant unique. Il n'existe, au moment de l'opération, aucun lien capitalistique entre la SA et l'EURL bénéficiaire de l'apport des titres.

Sur le fondement de l'article L.223-33 du code de commerce, le Président de la SA, agissant en qualité de gérant unique de l'EURL, demande au Président du tribunal de commerce compétent la désignation d'un commissaire aux apports chargé notamment d'apprécier la valeur de l'apport et d'établir un rapport. Le Président du tribunal de commerce désigne par ordonnance comme commissaire aux apports de l'EURL le commissaire aux comptes de la SA. Il est précisé dans l'ordonnance que si le commissaire aux apports désigné est en situation d'incompatibilité, il devra demander son remplacement par simple requête.

Le commissaire aux comptes de la SA, avant d'être désigné par le Président du tribunal de commerce, a saisi le Haut Conseil sur l'applicabilité de l'article 10 du code de déontologie à sa situation.

Le Haut Conseil a rendu l'avis qui suit à partir des faits tels que présentés par le requérant.

**Avis rendu par le Haut Conseil**

Le Haut Conseil relève que les interdictions prévues aux articles L. 822-11 II al.1 du code de commerce et 10 du code de déontologie visent les conseils ou prestations fournis à la personne ou à l'entité dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par celle-ci au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

Ces dispositions n'interdisent pas au commissaire aux comptes d'une personne ou d'une entité dont il certifie les comptes de fournir à une personne ou à une entité n'ayant aucun lien de contrôle avec cette dernière, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, des conseils ou prestations n'entrant pas dans les diligences directement liées à sa mission de commissaire aux comptes.

*Avis du H3C en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret  
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle  
Le 11 janvier 2007*

L'article 10 susmentionné du code de déontologie n'interdit donc pas au commissaire aux comptes d'une personne ou d'une entité dont il certifie les comptes d'accepter une mission de commissaire aux apports au bénéfice d'une personne ou d'une entité n'ayant, au moment de sa nomination, aucun lien de contrôle avec la première, au sens des I et II de l'article L.233-3 du code de commerce.

Toutefois, le Haut Conseil constate qu'en l'espèce l'acceptation par le commissaire aux comptes concerné d'une mission de commissaire aux apports telle que décrite dans les éléments de fait présentés ci-dessus le conduira à apprécier la valeur des titres de la personne ou de l'entité dont il certifie les comptes.

La réalisation d'une telle mission le placerait donc, dans le cadre de l'exercice de sa mission de commissariat aux comptes, en situation de conflit d'intérêts et serait de nature à affecter son indépendance et son impartialité, au regard des articles 4, 5 et 6 du code de déontologie.

En cas d'acceptation d'une telle mission, il appartient donc au commissaire aux comptes concerné de prendre les mesures de sauvegarde appropriées en application de l'article 12 du code de déontologie.

Le Haut Conseil s'est interrogé sur la nature des mesures de sauvegarde susceptibles d'éliminer les risques déontologiques liés à la situation ci-dessus envisagée ou d'en atténuer les effets. Il estime qu'une fois la mission de commissariat aux apports effectuée, seule une démission du commissaire aux comptes de son mandat dans la SA constituerait une mesure de sauvegarde appropriée.

*Christine THIN*

*Présidente*

Annexe 3.2. **Avis du Haut Conseil du 11 janvier 2007**

Le 11 janvier 2007

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret du 12 août 1969  
sur une auto-saisine***

**Introduction**

La Commission Bancaire a interrogé le Haut Conseil du commissariat aux comptes sur une question relative à la déontologie et l'indépendance des commissaires aux comptes.

La question a été formulée de la manière suivante :

*« L'article 10 du code de déontologie des commissaires aux comptes, qui reprend largement le texte de l'article L. 822-11 du code de commerce, liste un certain nombre de situations interdites visant notamment à proscrire l'exercice par un commissaire aux comptes de missions de conseil susceptibles d'altérer l'indépendance de sa mission. Cet article précise que ces interdictions s'appliquent aux conseils ou prestations n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes lorsque ceux-ci sont fournis "à la personne ou à l'entité dont il certifie les comptes ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle".  
Toutefois, nous comprenons de la lecture de cet article que l'exercice de telles missions au profit d'une société soeur de l'entité contrôlée pourrait ne pas être interdit.  
Nous souhaiterions avoir votre appréciation sur cette question et savoir si le Haut Conseil a eu l'occasion de se prononcer sur ce sujet dans le cadre de ses travaux. »*

Appelé à se prononcer sur l'applicabilité des articles L.822-11 II al.1 du code de commerce et 10 du code de déontologie aux conseils ou prestations de services fournis par un commissaire aux comptes à la société sœur de l'entité dont il certifie les comptes, le Haut Conseil a décidé de se saisir de cette question sur le fondement des dispositions de l'article 1-5 du décret du 12 août 1969 et de rendre l'avis qui suit.

**Avis rendu par le Haut Conseil**

Le Haut Conseil relève que les articles L. 822-11 II al.1 du code de commerce et 10 du code de déontologie visent les conseils ou prestations fournis à la personne ou à l'entité dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par celle-ci au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

Ces dispositions n'incluent pas dans leur champ d'application les filiales d'une personne ou d'une entité contrôlant la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés par ce commissaire aux comptes. La fourniture de conseils ou prestations à ces filiales, sœurs de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés, n'est donc pas interdite par les articles L.822-11 II al.1 du code de commerce et 10 du code de déontologie.

*Avis du H3C en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret  
du 12 août 1969 sur une auto-saisine  
Le 11 janvier 2007*

Le Haut Conseil estime toutefois que le commissaire aux comptes placé en situation d'avoir à fournir des prestations ou des conseils non directement liés à sa mission de commissaire aux comptes à la soeur de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés par lui, doit procéder à une analyse des risques, conformément à l'article 11 du code de déontologie. Il lui appartient notamment de vérifier, en raison de l'existence d'une entité mère commune aux deux entités concernées, qu'il ne se trouve pas confronté à un conflit d'intérêts ou placé dans une situation de nature à affecter son indépendance ou son impartialité au regard des articles 4, 5 et 6 du code de déontologie.

Le commissaire aux comptes, s'il a identifié de tels risques, doit justifier qu'il a pris les mesures de sauvegarde appropriées en application de l'article 12 du code de déontologie.

***Christine THIN***

***Présidente***

Annexe 3.3. **Avis du Haut Conseil du 8 février 2007**

Le 8 février 2007

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret du 12 août 1969  
sur une saisine individuelle***

**Introduction**

Le Haut Conseil a été saisi pour avis par un commissaire aux comptes, conformément à l'article 1-5 du décret du 12 août 1969 de la situation qui suit.

Une association, selon ses statuts, a pour objet « *le développement, la consolidation et la professionnalisation des initiatives économiques créatrices d'emploi par l'octroi de moyens humains, techniques, administratifs et d'une aide financière aux entreprises nouvelles* ». Elle est composée d'une assemblée générale, d'un conseil d'administration, d'un bureau et de comités d'agrément. Ces derniers sont chargés d'examiner les dossiers de créateurs et de repreneurs d'entreprises et sont investis du pouvoir discrétionnaire d'octroyer des aides à ces derniers.

Les mandats des commissaires aux comptes titulaire et suppléant arrivant à leurs termes, le bureau de l'association a décidé de lancer une procédure d'appel d'offres pour leur renouvellement. Cet appel d'offres a été restreint aux professionnels participant de façon active et bénévole aux comités d'agrément de l'association.

A l'issue de cette procédure, le conseil d'administration de l'association a désigné en mai 2006, parmi ces professionnels, le cabinet A comme commissaire aux comptes titulaire de l'association. Ce cabinet, représenté par un directeur délégué et associé, est par ailleurs « *membre contributeur* » de l'association et participe de manière active et bénévole aux comités d'agrément de l'association. Quelques temps après, un associé personne physique du cabinet A a été désigné comme commissaire aux comptes suppléant de l'association.

Le cabinet A est devenu propriétaire en 2005 de 100 % des actions d'un cabinet B d'expertise-comptable et de commissariat aux comptes dont le Président-directeur général était Monsieur X, par ailleurs Vice-Président de l'association depuis 1999. A la suite de la cession au cabinet A de l'intégralité de ses actions détenues dans le cabinet B, Monsieur X a déménagé avec le cabinet B dans les mêmes locaux que le cabinet A. Il exerce actuellement son activité professionnelle en qualité d'expert-comptable indépendant. Selon l'auteur de la saisine cependant, Monsieur X s'est engagé à la suite de la cession de ses actions au cabinet A, moyennant une rémunération de la part du cabinet A, à continuer de travailler sur les dossiers de ses anciens clients dans le cabinet B afin de faciliter la reprise de ces derniers par le cabinet A.

Appelé à se prononcer sur l'applicabilité des articles 10 et 26 à 30 du code de déontologie à la situation du cabinet A telle que présentée par l'auteur de la saisine, le Haut Conseil a rendu l'avis qui suit.

### Avis rendu par le Haut Conseil

Trois questions d'ordre déontologique ressortent de la situation exposée par l'auteur de la saisine. Elles ont trait :

- à la participation du commissaire aux comptes d'une association à des comités d'agrément investis d'un pouvoir discrétionnaire ;
- à la qualité de membre contributeur de l'association du commissaire aux comptes de cette association ;
- aux liens professionnels entre le commissaire aux comptes d'une association et son Vice-Président.

#### I - Participation du commissaire aux comptes d'une association à des comités d'agrément investis d'un pouvoir discrétionnaire

Le Haut Conseil est d'avis que le commissaire aux comptes qui participe même à titre bénévole à des comités d'agrément disposant d'un pouvoir de décision dans l'association dont il certifie les comptes réalise au bénéfice de celle-ci des actes de gestion ou d'administration et se place en conséquence en situation interdite au regard des articles L.822-11 II al.1 du code de commerce et 10 du code de déontologie.

Il relève que par sa présence à de tels comités, le directeur délégué et associé du cabinet A est conduit à entretenir des liens avec des personnes occupant des fonctions sensibles au sein de l'association. Il en est ainsi de son Président ou de son Vice-Président, ces derniers étant, selon les statuts de l'association, appelés à diriger des comités d'agrément.

Il estime que ces liens sont susceptibles de nuire à l'indépendance du cabinet A dans l'exercice de sa mission de commissaire aux comptes et que ce dernier se trouve ainsi placé en situation d'incompatibilité au regard de l'article 27 II du code de déontologie.

#### II - Qualité de membre contributeur de l'association du commissaire aux comptes de cette association

Il ressort des éléments fournis par l'auteur de la saisine que selon les statuts de l'association, sont membres contributeurs « *les personnes physiques ou morales, de droit privé ou public, qui abondent financièrement les outils d'intervention financière. Ils ont accès aux Assemblées Générales avec voix délibérative.* »

Le Haut Conseil relève ainsi que le commissaire aux comptes, en sa qualité de membre contributeur de l'association, a accès aux assemblées générales avec voix délibérative et en particulier à celle qui statue sur les comptes annuels.

Il estime par conséquent que cette situation porte atteinte à son impartialité, son indépendance et son apparence d'indépendance dans l'exercice de sa mission de commissaire aux comptes au regard des articles 4 et 5 du code de déontologie.

*Avis du H3C en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret  
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle  
Le 8 février 2007*

III - Liens professionnels entre le commissaire aux comptes d'une association et son Vice-Président

Il ressort des éléments fournis par l'auteur de la saisine que les statuts de l'association attribuent au Président et au Vice-Président de celle-ci des pouvoirs effectifs de direction.

Il ressort également les points suivants :

- le Vice-Président de l'association a cédé à la fin de l'année 2005 la totalité de ses actions du cabinet B au cabinet A, commissaire aux comptes titulaire de l'association ;
- à la suite de cette cession, il a déménagé avec le cabinet B dans les mêmes locaux que le cabinet A ;
- bien qu'exerçant en qualité d'expert-comptable indépendant, Monsieur X s'est engagé, selon l'auteur de la saisine, moyennant une rémunération de la part du cabinet A, à continuer de travailler sur les dossiers de ses anciens clients dans le cabinet B afin de faciliter la reprise de ces derniers par le cabinet A.

Le Haut Conseil estime par conséquent que le Vice-Président peut être considéré comme un dirigeant de l'association et qu'il résulte des éléments énumérés ci-dessus un faisceau d'indices laissant supposer qu'il existe des liens professionnels entre le commissaire aux comptes de l'association et un de ses dirigeants au sens de l'article 29 II du code de déontologie.

IV - Le Haut Conseil est d'avis que la participation du cabinet A aux comités d'agrément de l'association, sa qualité de membre contributeur de l'association et ses liens avec le Vice-Président de l'association portent atteinte à son impartialité, son indépendance et son apparence d'indépendance dans l'exercice de sa mission de commissaire aux comptes et le placent en situations d'interdiction et d'incompatibilité. Il doit par conséquent démissionner de son mandat de commissaire aux comptes titulaire dans l'association.

*Christine THIN*

*Présidente*

Le 8 mars 2007

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret du 12 août 1969  
sur une auto- saisine*

**Introduction**

Le Haut Conseil a été informé par une entité d'une situation posant une question relative à la déontologie et à l'indépendance des commissaires aux comptes.

La situation exposée est la suivante :

Au cours de l'exercice 2005, une entité avait pour expert-comptable un Cabinet A et pour commissaire aux comptes un Cabinet B. En juillet 2005, ces deux cabinets se sont rapprochés en vue de la cession de 66% des actions du Cabinet A au Cabinet B. Un protocole de cession a été signé le 13 janvier 2006 et la cession a été réalisée en juillet 2006. Après la signature du protocole de cession, Monsieur X, associé signataire et dirigeant du Cabinet B, a été nommé, le 30 mai 2006, Président du Conseil d'administration et Directeur Général du Cabinet A. En tant que commissaire aux comptes représentant le cabinet B, Monsieur X a signé, le 22 juin 2006, le rapport sur les comptes de l'exercice 2005 de l'entité.

Informée de cette opération en septembre 2006, l'entité a mis fin à la mission du Cabinet A d'expertise-comptable et a demandé au Cabinet B de démissionner de son mandat de commissaire aux comptes. Elle a par ailleurs souhaité avertir le Haut Conseil que ses comptes avaient été certifiés réguliers et sincères par un commissaire aux comptes qui était en même temps le Président du Conseil d'administration et le Directeur Général du cabinet d'expertise comptable qui avait établi ces comptes.

Le Haut Conseil a décidé de se saisir du cas exposé sur le fondement des dispositions de l'article 1-5 du décret du 12 août 1969 et de rendre l'avis qui suit.

**Avis rendu par le Haut Conseil**

Il ressort de ces éléments que les comptes annuels de l'exercice 2005 de l'entité ont été établis par le Cabinet A et certifiés par le Cabinet B. Il ressort également de ces éléments que lors de la signature de son rapport sur les comptes de l'exercice 2005, Monsieur X était à la fois associé dirigeant du Cabinet B, Président du Conseil d'administration et Directeur Général du Cabinet A. Par ailleurs, le Cabinet B avait signé avec le Cabinet A un protocole de cession devant l'amener à détenir 66 % des actions de ce cabinet.

Si le Cabinet A demeurait distinct du Cabinet B au moment de la signature du rapport sur les comptes, ces deux cabinets pouvaient toutefois être considérés comme constituant un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie. En effet, la présence de dirigeants communs et la signature d'un protocole de cession faisant naître entre les cabinets un lien de

*Avis du H3C en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret  
du 12 août 1969 sur une auto-saisine  
Le 8 mars 2007*

contrôle au sens de l'article L.233-3 du code de commerce sont de nature à caractériser leur appartenance à un réseau.

L'appartenance de ces deux cabinets à un même réseau entraîne comme conséquence pour le commissaire aux comptes de l'entité de s'assurer, en cas de fourniture par un membre de son réseau d'une prestation à cette entité, que celle-ci est directement liée à sa mission de commissaire aux comptes.

En effet, l'article L.822-11 II al.2 du code de commerce prévoit que « *lorsqu'un commissaire aux comptes est affilié à un réseau national ou international, dont les membres ont un intérêt économique commun et qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes, il ne peut certifier les comptes d'une personne ou d'une entité qui, en vertu d'un contrat conclu avec ce réseau ou un membre de ce réseau, bénéficie d'une prestation de services, qui n'est pas directement liée à la mission du commissaire aux comptes selon l'appréciation faite par le Haut Conseil du commissariat aux comptes en application du troisième alinéa de l'article L. 821-1.* »

En outre, selon l'article 23 du code de déontologie « *en cas de fourniture de prestations de services par un membre du réseau à une personne ou entité dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes, ce dernier s'assure, à tout moment, que cette prestation est directement liée à la mission de commissaire aux comptes. Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation. En cas de doute, le commissaire aux comptes saisit, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes.* »

En application de ces dispositions, le Haut Conseil estime que l'établissement des comptes annuels d'une entité par un cabinet membre du réseau du commissaire aux comptes de cette entité ne constitue pas une prestation directement liée à la mission de commissaire aux comptes.

Par conséquent, le Cabinet B ne pouvait certifier, le 22 juin 2006, les comptes annuels de l'entité établis par le Cabinet A.

Par ailleurs, le Haut Conseil estime que dès son rapprochement avec le Cabinet A, le Cabinet B aurait dû prévenir l'entité dont il certifiait les comptes de l'opération envisagée et aurait dû, comme le prévoit l'article 23 du code de déontologie, s'assurer que les prestations réalisées par le Cabinet A dans l'entité étaient directement liées à sa mission de commissaire aux comptes. En cas de doute, il aurait dû saisir, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

**Christine THIN**

**Présidente**

Le 29 mars 2007

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret du 12 août 1969  
sur une saisine individuelle*

**Introduction**

Le Haut Conseil a été saisi pour avis par un commissaire aux comptes, conformément aux articles 1-5 du décret du 12 août 1969 et 22 du code de déontologie, de la situation qui suit.

Une SAS a été constituée entre environ une trentaine de cabinets d'expertise-comptable et de commissariat aux comptes. Chacun de ces cabinets a souscrit au capital de la SAS à hauteur de 3000 euros et verse annuellement une contribution financière égale à 0.15 % de son chiffre d'affaires hors taxes afin de couvrir les frais de fonctionnement de la SAS.

Par ailleurs, comme le prévoit son objet statutaire, la SAS a signé en 2002 une convention technique avec une association regroupant des membres d'un réseau pluridisciplinaire (« Cabinet A ») en vue de mettre en place une coopération entre le Cabinet A et les membres de la SAS. A l'expiration de cette convention, une nouvelle convention technique a été signée avec le Cabinet A, en juillet 2005, pour une durée de deux ans.

Appelé à se prononcer sur la qualification de la SAS au regard de l'article 22 du code de déontologie, le Haut Conseil a rendu l'avis qui suit.

**Avis rendu par le Haut Conseil**

Il ressort des statuts de la SAS et d'éléments d'information et de communication tels que la charte graphique, le site Internet et la plaquette de présentation de la SAS :

- que la SAS est dirigée par un Président auquel il est adjoint un Comité de direction, tous deux désignés par les cabinets membres de la SAS ;
- que les cabinets membres de la SAS utilisent une dénomination et un logotype communs qui s'ajoutent à leur dénomination propre ;
- que l'organisation d'une communication collective des cabinets membres fait partie de l'objet statutaire de la SAS ;
- que la SAS utilise le terme « réseau » pour désigner l'ensemble auquel appartiennent les cabinets membres de la SAS ;
- que chaque cabinet membre fait l'objet d'une présentation sur le site Internet de la SAS. Sont indiqués notamment, les coordonnées du cabinet, les noms et les adresses électroniques de ses associés ;

*Avis du H3C en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret  
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle  
Le 29 mars 2007*

- que le site Internet et la plaquette de la SAS font valoir les compétences pluridisciplinaires des professionnels des cabinets membres ;

- que la SAS a également pour objet statutaire de favoriser le développement des cabinets membres tant sur le plan technique que sur le plan commercial ;

- que la SAS propose dans sa plaquette à « ses clients » une offre de services sur l'ensemble du territoire national dans les domaines de l'expertise-comptable, de l'audit, de la gestion des ressources humaines, de la finance d'entreprise, du conseil financier, juridique ou fiscal ;

- qu'elle a pour projet la mise en place d'un portail de services à l'usage des clients des cabinets membres ;

- que la SAS a élaboré des procédures internes de qualité devant être appliquées par les cabinets membres signataires de la convention de mise en place de ces procédures.

Le Haut Conseil estime, au vu de ces éléments, que plusieurs indices d'appartenance à un réseau mentionnés à l'article 22 du code de déontologie sont réunis par la SAS et les cabinets membres. Ces critères sont les suivants :

- une direction ou une coordination communes au niveau national ou international ;
- une dénomination ou un signe distinctif communs ;
- l'édition ou l'usage de documents destinés au public présentant le réseau ou chacun de ses membres et faisant mention de compétences pluridisciplinaires ;
- une clientèle habituelle commune ;
- l'élaboration ou le développement d'outils techniques communs.

Le Haut Conseil est donc d'avis que la SAS constitue un réseau pluridisciplinaire dont les membres ont un intérêt économique commun.

Par ailleurs, la convention signée en 2005 entre la SAS et le Cabinet A mentionne dans son préambule que l'objet de l'accord est, d'une part, le partage des connaissances du cabinet A et de la SAS, et d'autre part, l'échange des expériences respectives des deux parties.

A ce titre, la convention prévoit :

- la création d'une base commune de « coopération technique » accessible sur Internet et l'accès aux bases comprenant notamment la documentation technique audit du Cabinet A et l'actualité juridique et fiscale ;
- des échanges techniques entre les membres du Cabinet A et ceux de la SAS à Paris et au niveau régional ;
- l'organisation d'un forum annuel visant à faire le point de l'évolution des règles et normes professionnelles et des pratiques.

Ces prestations sont gratuites, les membres ne partageant que les coûts de la création de la base de « coopération technique » et de l'organisation des groupes de travail et de réflexion mis en place dans le cadre de la coopération.

Toutefois, le Haut Conseil relève que les clauses et annexes de la convention prévoient :

- que les interlocuteurs devant être désignés dans le cadre de la coopération parmi les membres du Cabinet A et ceux de la SAS ont notamment pour mission de définir des lignes de services et des compétences sectorielles ;
- qu'à côté des prestations gratuites faisant l'objet du partage des connaissances et de l'échange des expériences, des prestations payantes peuvent être offertes au marché par le Cabinet A et la SAS. Le contenu de ces prestations est décrit à titre indicatif dans les annexes de la convention.

Le Haut Conseil considère que ces éléments traduisent la recherche d'une clientèle commune au Cabinet A et à la SAS et que l'objet de la convention dépasse le partage des connaissances ou l'échange des expériences.

Il est donc d'avis que les liens créés par cette convention entre les membres de la SAS et le Cabinet A ont pour effet non seulement de renforcer la qualification de « réseau » donnée à la SAS mais aussi de mettre en réseau le Cabinet A et la SAS.

***Christine THIN***

***Présidente***

Annexe 3.6. **Avis du Haut Conseil du 22 novembre 2007**

Le 22 novembre 2007

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R.821-6 du code de commerce  
sur une saisine individuelle*

**Introduction**

Le Haut Conseil a été saisi pour avis par un commissaire aux comptes, conformément à l'article R.821-6 du code de commerce de la situation qui suit.

Un établissement public à caractère industriel et commercial, « l'EPIC A », soumis aux règles de la comptabilité publique, faisait « certifier », depuis l'exercice 1991, ses comptes consolidés sur une base volontaire, sans y être tenu par la loi, par « le cabinet Z », une société de commissaires aux comptes représentée par Monsieur Z.

Il était stipulé dans la lettre de mission du « cabinet Z » relative à la certification des comptes consolidés de « l'EPIC A » pour l'exercice 2005 :

- que les travaux seraient réalisés selon les normes de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes,
- que le rapport sur les comptes consolidés serait soumis au Conseil d'administration de « l'EPIC A » appelé à examiner lesdits comptes.

Il était également précisé dans le rapport du « cabinet Z » pour l'exercice 2005 que les travaux étaient réalisés selon les normes professionnelles applicables en France.

La loi de sécurité financière a introduit dans ses articles 135 et 136, sous certaines conditions, l'obligation pour les établissements publics de l'Etat d'établir et de publier des comptes consolidés et de nommer, lorsqu'une telle obligation existe, au moins deux commissaires aux comptes et deux suppléants. Ces obligations légales s'appliquent à compter de l'exercice ouvert au plus tard le 1er janvier 2006 pour les établissements publics de l'Etat soumis aux règles de la comptabilité publique.

«L'EPIC A », qui remplit ces conditions, est ainsi tenu d'établir et de publier des comptes consolidés à compter de l'exercice 2006 et de désigner deux commissaires aux comptes titulaires et deux suppléants .

L'auteur de la saisine sollicite l'avis du Haut Conseil sur la possibilité pour le « cabinet Z » d'être désigné commissaire aux comptes titulaire de « l'EPIC A » à compter de l'exercice 2006. .

### **Avis rendu par le Haut Conseil**

Le Haut Conseil relève que des entités peuvent décider de nommer, en l'absence d'obligation légale, un ou plusieurs commissaires aux comptes.

Cette faculté est prévue par la loi dans certaines formes d'entités telles que les sociétés à responsabilité limitée, les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique et les établissements publics de l'Etat.

L'article L.820-1 du code de commerce dispose dans son premier alinéa que, nonobstant toute disposition contraire, les dispositions du titre II du livre VIII du même code sont applicables aux commissaires aux comptes nommés dans toutes les personnes et entités quelle que soit la nature de la certification prévue dans leur mission.

Il ressort de ces dispositions que lorsqu'une entité désigne un commissaire aux comptes en l'absence d'obligation légale, ce dernier est soumis aux règles applicables au commissariat aux comptes et notamment à celles relatives à la nomination, aux pouvoirs, aux incompatibilités, aux fonctions, à la responsabilité, à la révocation et à la rémunération des commissaires aux comptes.

Par conséquent, lorsqu'une entité désigne volontairement un commissaire aux comptes en cette qualité, et qu'elle est par la suite tenue de nommer un commissaire aux comptes en raison d'un franchissement de seuil, d'un changement de forme sociale ou d'une modification législative ou réglementaire, le mandat de ce commissaire aux comptes dans l'entité se poursuit de sorte que l'article 29 III du code de déontologie ne lui est pas applicable.

*Christine THIN*

*Présidente*

Annexe 3.7. **Avis du Haut Conseil du 22 novembre 2007**

Le 22 novembre 2007

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R.821-6 du code de commerce  
sur une auto-saisine*

**Introduction**

Le Haut Conseil s'est saisi de questions relatives à la déontologie et l'indépendance des commissaires aux comptes posées par un cabinet d'expertise-comptable.

La situation exposée par l'auteur de ces questions est la suivante :

Une association tête de groupe à vocation humanitaire fédère 19 associations locales réparties sur le territoire national. Elle conseille ces associations, participe à la recherche d'un financement pour les projets humanitaires présentés par ces dernières, évalue leurs actions et veille à la cohérence de celles-ci.

Cette association est composée d'une Assemblée générale, d'un Conseil d'administration, d'une commission des projets, d'une commission de contrôle financier et d'un comité d'éthique au sein desquels sont membres des élus des associations locales.

Elle est tenue d'établir des comptes annuels et de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant. Par ailleurs, cette association établit, sans y être tenue par la loi, des comptes combinés depuis l'exercice 2004 conformément aux règles et principes comptables français actuellement en vigueur. Ces comptes sont arrêtés par le Conseil d'administration de l'association.

A l'occasion de l'Assemblée générale relative à l'approbation des comptes annuels de l'association relatifs à l'exercice clos au 31 décembre 2006, elle souhaiterait que son commissaire aux comptes présente, au côté du rapport de certification sur les comptes annuels, un rapport de certification sur les comptes combinés. L'association envisage de publier ses comptes combinés ainsi que le rapport du commissaire aux comptes sur ces comptes.

Par ailleurs, trois associations locales sont également tenues d'établir des comptes annuels et de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant.

Les questions sur lesquelles le Haut Conseil est appelé à se prononcer sont les suivantes :

Question 1- Le commissaire aux comptes de l'association tête de groupe peut-il certifier les comptes combinés établis par celle-ci sur une base volontaire ?

Question 2 - Peut-il le faire si les comptes des associations locales ont été établis par des membres de son réseau ?

Question 3 - Peut-il le faire s'il établit également les comptes combinés ?

**Question 4** - Peut-il certifier les comptes annuels des associations locales établis par des membres de son réseau ?

**Avis rendu par le Haut Conseil**

**Question 1**- Le commissaire aux comptes de l'association tête de groupe peut-il certifier les comptes combinés établis par celle-ci sur une base volontaire ?

L'article L.820-1 du code de commerce dispose dans son premier alinéa que, nonobstant toute disposition contraire, les dispositions du titre II du livre VIII du même code sont applicables aux commissaires aux comptes nommés dans toutes les personnes et entités quelle que soit la nature de la certification prévue dans leur mission.

Il ressort de ces dispositions que lorsqu'une entité, en l'absence d'obligation légale, désigne un commissaire aux comptes pour certifier ses comptes combinés, ce dernier peut, en cette qualité, accepter cette mission. Il est alors soumis aux règles applicables au commissariat aux comptes et notamment à celles relatives à l'impartialité, à l'indépendance, au conflit d'intérêts, aux interdictions.

Pour le cas d'espèce, l'examen des questions 2, 3 et 4 permet d'apprécier la mise en œuvre de ces principes.

**Question 2** – Le commissaire aux comptes de l'association tête de groupe peut-il certifier les comptes combinés établis par celle-ci sur une base volontaire si les comptes des associations locales ont été établis par des membres de son réseau ?

Il ressort des éléments exposés par l'auteur de la saisine qu'il existe des liens entre l'association tête de groupe et les associations locales qui ne sont pas de nature capitalistique mais qui résultent de leur fonctionnement commun et des actions concertées engagées par elles.

Le Haut Conseil relève que dans le cadre de la certification des comptes combinés de l'association tête de groupe, le commissaire aux comptes sera conduit à examiner les comptes des associations locales et par conséquent à analyser des données établies par des membres de son réseau.

Le Haut Conseil est d'avis que, dans une telle situation, ce dernier ne pourrait fonder ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris et qu'il serait ainsi placé dans une situation de nature à porter atteinte à son impartialité au regard de l'article 4 du code de déontologie. Une telle situation le confronterait également à un conflit d'intérêts et le placerait dans une situation de nature à porter atteinte à son indépendance, au regard des articles 5 et 6 du code de déontologie.

Le commissaire aux comptes de l'association tête de groupe ne peut donc pas accepter la mission de certification des comptes combinés si les comptes des associations locales ont été établis par des membres de son réseau.

*Avis du H3C en application de l'article R.821-6 du code de commerce  
Sur une auto-saisine  
Le 22 novembre 2007*

**Question 3** - Le commissaire aux comptes de l'association tête de groupe peut-il certifier les comptes combinés de celle-ci s'il établit lesdits comptes ?

Les articles L.822-11 II premier alinéa du code de commerce et 10 6°) du code de déontologie interdisent au commissaire aux comptes de fournir à la personne ou à l'entité dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, tout conseil ou toute prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel. A ce titre, il lui est interdit de procéder, au bénéfice, à l'intention ou à la demande de la personne ou de l'entité dont il certifie les comptes à une mission d'établissement des comptes.

Ces dispositions sont applicables au commissaire aux comptes de l'association tête de groupe dans l'exercice de sa mission. Ce dernier ne peut donc pas accepter la mission de certification des comptes combinés de l'association tête de groupe s'il établit lesdits comptes.

**Question 4** - Le commissaire aux comptes de l'association tête de groupe peut-il certifier les comptes annuels des associations locales établis par des membres de son réseau ?

L'article L.822-11 II second alinéa du code de commerce prévoit que *« lorsqu'un commissaire aux comptes est affilié à un réseau national ou international, dont les membres ont un intérêt économique commun et qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes, il ne peut certifier les comptes d'une personne ou d'une entité qui, en vertu d'un contrat conclu avec ce réseau ou un membre de ce réseau, bénéficie d'une prestation de services, qui n'est pas directement liée à la mission du commissaire aux comptes selon l'appréciation faite par le Haut Conseil du commissariat aux comptes en application du troisième alinéa de l'article L. 821-1. »*

En outre, l'article 23 du code de déontologie prévoit qu'*« en cas de fourniture de prestations de services par un membre du réseau à une personne ou entité dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes, ce dernier s'assure, à tout moment, que cette prestation est directement liée à la mission de commissaire aux comptes. Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation. En cas de doute, le commissaire aux comptes saisit, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes. »*

Il ressort de ces dispositions qu'avant d'accepter la mission de certification des comptes annuels des associations locales, le commissaire aux comptes de l'association tête de groupe doit vérifier si les prestations fournies par les membres de son réseau à ces entités sont directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

En application de ces dispositions, le Haut Conseil estime, après avoir apprécié la situation exposée, que l'établissement des comptes d'une association locale par un membre du réseau du commissaire aux comptes de l'association tête de groupe ne constitue pas une prestation de service directement liée à la mission du commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes de l'association tête de groupe ne peut donc pas accepter la mission de certification des comptes annuels des associations locales établis par des membres de son réseau.

*Avis du H3C en application de l'article R.821-6 du code de commerce  
Sur une auto-saisine  
Le 22 novembre 2007*

En conclusion, le Haut Conseil est d'avis que si un commissaire aux comptes peut accepter, en l'absence d'obligation légale pesant sur l'entité, de certifier, en cette qualité, les comptes combinés de celle-ci, il ne peut toutefois le faire s'il établit lesdits comptes ou si des membres de son réseau établissent les comptes annuels des entités entrant dans le périmètre de combinaison. Il ne peut non plus accepter de mission de certification des comptes annuels dans les entités entrant dans le périmètre de combinaison si les membres de son réseau établissent les comptes annuels de ces entités.

***Christine THIN***

***Présidente***

Annexe 3.8. **Avis du Haut Conseil du 22 novembre 2007**

Le 22 novembre 2007

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R.821-6 du code de commerce  
sur auto-saisine***

**Introduction**

L'article L.511-38 du code monétaire et financier prévoit que les commissaires aux comptes des établissements de crédit ou entreprises d'investissement sont désignés après avis de la Commission bancaire.

A l'occasion de l'examen de propositions de désignation de co-commissaires aux comptes, la Commission bancaire s'est interrogée sur le respect du principe d'équilibre de la répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes, au regard des exigences de la norme d'exercice professionnel homologuée par arrêté du 10 avril 2007 relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes.

Elle sollicite l'avis du Haut Conseil sur trois hypothèses de répartition des budgets de commissariat aux comptes.

Dans le premier cas, la répartition du volume horaire entre les co-commissaires est la suivante :

	Volume horaire	%
Commissaire aux comptes A	695 h	75%
Commissaire aux comptes B	230 h	25%
<b>Totaux</b>	925 h	100%

Cette répartition porte sur les diligences relatives à la certification des comptes sociaux et consolidés de la société X.

Les volumes indiqués ne comprennent pas d'éventuels budgets spécifiques aux commissariats aux comptes de filiales de la société X.

Dans le deuxième cas, la répartition du volume horaire entre les co-commissaires est la suivante :

	Volume horaire	%	dont :
Commissaire aux comptes C	880 h	80%	<i>Audit des comptes sociaux</i> : 0 h
			<i>Audit des comptes consolidés</i> : 864 h
			<i>Revue croisée</i> : 16 h
Commissaire aux comptes D	220 h	20%	<i>Audit des comptes sociaux</i> : 160 h
<b>Totaux</b>	1100 h	100%	<i>Audit des comptes consolidés</i> : 0 h
			<i>Revue croisée</i> : 60 h

Cette répartition porte sur les diligences relatives à la certification des comptes sociaux et consolidés de la société Y.

Les volumes indiqués ne comprennent pas d'éventuels budgets spécifiques aux commissariats aux comptes de filiales de la société Y.

Dans le troisième cas, la répartition du volume horaire entre les co-commissaires est la suivante :

	<u>Volume horaire</u>	<u>%</u>
Commissaire aux comptes E	70 h	47%
Commissaire aux comptes F	<u>80 h</u>	<u>53%</u>
<b>Totaux</b>	150 h	100%

Cette répartition budgétaire porte uniquement sur les diligences relatives à la certification des comptes sociaux de la société Z.

Le Haut Conseil a décidé de se saisir de ces situations sur le fondement de l'article R.821-6 du code de commerce.

#### **Avis rendu par le Haut Conseil**

Selon le paragraphe 7 de la norme d'exercice professionnel relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes : « *La répartition entre les commissaires aux comptes des travaux nécessaires à la réalisation de l'audit des comptes est équilibrée et effectuée sur la base de critères :*

*- quantitatifs, tels que le volume d'heures de travail estimé nécessaire à la réalisation de ces travaux, le volume horaire affecté à un des commissaires aux comptes ne devant pas être disproportionné par comparaison avec ceux attribués aux autres commissaires aux comptes ; et*

*- qualitatifs, tels que l'expérience ou la qualification des membres des équipes d'audit. »*

Le Haut Conseil est d'avis qu'une répartition inégale du volume horaire doit conduire les co-commissaires aux comptes à justifier que d'autres critères tels que l'expérience ou la qualification des membres des équipes d'audit sont de nature à compenser le déséquilibre de la répartition.

En outre, il convient, dans une telle situation, de s'assurer que la répartition envisagée n'empêche pas chaque commissaire aux comptes d'effectuer les diligences prévues par la norme précitée et en particulier celles que doit mettre en œuvre spécifiquement chaque commissaire aux comptes. Il en est ainsi de :

- la prise de connaissance de l'entité et de son environnement,
- l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble,
- la détermination du ou des seuils de signification,
- la définition et la formalisation, de manière concertée, de l'approche d'audit ainsi que du plan de mission et du programme de travail nécessaires à sa mise en œuvre,
- la mise en œuvre des procédures analytiques permettant la revue de cohérence

*Avis du H3C en application de l'article R.821-6 du code de commerce  
Sur auto-saisine  
Le 22 novembre 2007*

- d'ensemble des comptes,
- la revue des travaux mis en œuvre par les autres co-commissaires aux comptes,
- la vérification de la sincérité et la concordance avec les comptes des informations données à l'occasion de l'approbation des comptes.

Dans le premier cas, le Haut Conseil considère qu'une répartition du volume horaire, telle que 75% des heures de travail attribuées au commissaire aux comptes A et 25% au commissaire aux comptes B, ne permet pas, a priori, au commissaire aux comptes B d'accomplir toutes les diligences prévues par la norme. Toutefois, les commissaires aux comptes peuvent justifier par des critères qualitatifs, tels que l'expérience ou la qualification des membres des équipes d'audit, que cette répartition permet à chacun d'accomplir toutes ces diligences.

Dans le deuxième cas, 80% des heures de travail sont attribuées au commissaire aux comptes C et 20% au commissaire aux comptes D. Par ailleurs, les travaux portant sur les comptes sociaux sont exclusivement réalisés par le commissaire aux comptes D et ceux portant sur les comptes consolidés sont exclusivement réalisés par le commissaire aux comptes C. Seule une revue des travaux entre confrères est prévue.

Dans une telle situation, le Haut Conseil est d'avis que, sans même apprécier le caractère disproportionné ou non des volumes horaires, la répartition des travaux ne peut pas permettre à chaque commissaire aux comptes d'effectuer toutes les diligences prévues par la norme.

Dans le troisième cas, le Haut Conseil estime que la répartition attribuant 47% des heures de travail au commissaire aux comptes E et 53% au commissaire aux comptes F satisfait en apparence au principe d'équilibre quantitatif prévu par la norme pour ce qui concerne la mission de certification des comptes sociaux.

Enfin, et dans tous les cas, la norme s'appliquant à l'audit des comptes sociaux et des comptes consolidés, il convient, pour apprécier le caractère disproportionné ou non des volumes horaires affectés à chaque commissaire aux comptes, d'analyser la répartition du volume horaire portant à la fois sur les comptes sociaux et sur les comptes consolidés de l'entité.

**Christine THIN**

**Présidente**

Le 21 février 2008

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R.821-6 du code de commerce  
sur une saisine individuelle portant sur une succession de missions*

**Introduction**

Le Haut Conseil a été saisi par un commissaire aux comptes, sur le fondement de l'article R.821-6 du code de commerce, de la situation qui suit :

Le groupe A, qui établit des comptes consolidés, se compose de :

- la société mère A, une société holding ayant la forme d'une société anonyme ;
- la société B, filiale de la société A à 90 %, une société anonyme de services dans le secteur du courtage en assurance ;
- la société C, société française détenue à 99 % par la société B ;
- la société D, société française détenue à 75 % par la société B ;
- la société E, société espagnole détenue à 90 % par la société B ;
- la société F, société italienne détenue à 90 % par la société B.

Le Cabinet X, cabinet d'expertise comptable et de commissariat aux comptes, a été nommé commissaire aux comptes des sociétés B et C lors des assemblées générales de celles-ci tenues respectivement les 10 mai 2007 et 5 avril 2007.

Le Cabinet X et un membre de son réseau ont effectué, dans le passé, plusieurs interventions dans les sociétés du groupe.

Le Cabinet X a établi les comptes annuels de la société B durant plusieurs exercices successifs jusqu'à l'exercice 1997. Il a également établi les comptes consolidés du groupe pendant plusieurs exercices successifs jusqu'à l'exercice 2001.

*Avis du H3C*

Plus récemment, toujours selon l'auteur de la saisine, le Cabinet X et un membre de son réseau auraient réalisé les prestations qui suivent :

1- Etablissement par un membre du réseau du Cabinet X des comptes annuels de l'exercice 2006 de la société F à la demande de la société F ;

2- Aide ponctuelle sur le traitement de points particuliers de la consolidation au cours de l'exercice 2006. Selon le Cabinet X, la prestation est réalisée à la demande de la société A, entité consolidante ;

3 - Consultations techniques relatives aux comptes sociaux de la société B réalisées par le Cabinet X à la demande de la société B et datées du 2 janvier 2006 et du 19 février 2007 ;

4- Diagnostic IFRS réalisé par le Cabinet X à la demande de la société B au cours de l'exercice 2006 ;

5- Evaluation du contrôle interne de la société B réalisée par le Cabinet X d'octobre 2004 à mars 2005, et « médiation de tarifs » effectuée par le Cabinet X à la demande de la société B de février à mai 2005.

Appelé à se prononcer sur l'applicabilité des articles 5, 20 et 29 III du code de déontologie à la situation du Cabinet X telle que présentée par l'auteur de la saisine, le Haut Conseil a rendu l'avis qui suit.

#### **Avis rendu par le Haut Conseil**

Au cas d'espèce, au vu des seuls éléments communiqués, le Haut Conseil estime qu'il ne peut se prononcer sur la possibilité ou non pour le Cabinet X d'accepter les mandats de commissaire aux comptes dans les sociétés B et C.

Toutefois, à partir des prestations telles qu'exposées par l'auteur de la saisine, il a identifié des hypothèses susceptibles de placer un commissaire aux comptes en situations à risques ou d'incompatibilité au regard des articles 5, 20 et 29 III du code de déontologie.

Le Haut Conseil précise que son analyse porte sur des prestations qui n'ont pas été réalisées en qualité de commissaire aux comptes et qui sont antérieures à l'acceptation des mandats de commissaire aux comptes dans les entités concernées. Par conséquent, celles-ci ne peuvent pas constituer des diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, au sens de l'article L.822-11 II alinéa 1 du code de commerce.

Le Haut Conseil a identifié les prestations suivantes comme étant susceptibles de placer un commissaire aux comptes en situations à risques ou d'incompatibilité au regard des articles 5, 20 et 29 III du code de déontologie :

- 1- Etablissement par un membre du réseau des comptes annuels d'une filiale de l'entité dont les comptes sont certifiés

En application de l'article 20 du code de déontologie, le Haut Conseil estime que le commissaire aux comptes de la société mère de la filiale dont les comptes ont été établis par un membre du réseau de ce dernier, pourrait être placé en situation d'auto-révision dans l'hypothèse où la société dont il est le commissaire aux comptes établirait elle-même des comptes consolidés intégrant ceux de cette filiale. En effet, il devrait alors porter une appréciation, dans le cadre de sa mission de commissaire aux comptes, sur des comptes dont les soldes d'ouverture reprendraient les informations élaborées par son réseau.

- 2- Aide ponctuelle sur le traitement de points particuliers de la consolidation

En application de l'article 20 du code de déontologie, le Haut Conseil estime qu'un professionnel, n'exerçant pas en qualité de commissaire aux comptes, ayant fourni une telle prestation, pourrait être placé en situation d'auto-révision s'il avait effectué, à cette occasion, tout ou partie des travaux de consolidation de l'entité et s'il devait, par la suite, au cours de son mandat de commissaire aux comptes, exprimer une opinion sur les comptes consolidés. En effet, il pourrait alors être conduit à porter une appréciation sur les choix qu'il a effectués lors des travaux de consolidation. Une telle prestation serait également susceptible de le placer en situation d'incompatibilité, en application de l'article 29 III du code de déontologie, si, dans le cadre de ses travaux, il avait procédé à des évaluations telles que prévues par l'article R.233-8 2° du code de commerce, les dispositions du règlement du Comité de la réglementation comptable n°99-02 du 29 avril 1999 modifié ou du titre III du plan comptable général relatif aux « règles de comptabilisation et d'évaluation » et s'il acceptait, dans les deux ans qui suivent, un mandat de commissaire aux comptes dans l'entité établissant les comptes consolidés.

- 3 - Consultations techniques relatives aux comptes sociaux de l'entité dont les comptes sont certifiés

En application de l'article 20 du code de déontologie, le Haut Conseil estime qu'un professionnel, n'exerçant pas en qualité de commissaire aux comptes, ayant fourni ces consultations, pourrait être placé en situation d'auto-révision si, dans le cadre de celles-ci, il avait indiqué à l'entité, au delà du simple rappel de la réglementation applicable, les traitements comptables à retenir pour certaines opérations et s'il devait, par la suite, au cours de son mandat de commissaire aux comptes, porter une appréciation sur les traitements comptables qu'il aurait conseillés. De telles prestations seraient également susceptibles de le placer en situation d'incompatibilité, en application de l'article 29 III du code de déontologie, s'il avait, à l'occasion de celles-ci, établi ou fourni des évaluations comptables, financières ou

*Avis du H3C*

prévisionnelles ou élaboré des montages financiers, dans les deux ans précédant l'acceptation de son mandat de commissaire aux comptes dans cette entité.

#### 4- Diagnostic IFRS réalisé à la demande de l'entité dont les comptes sont certifiés

En application de l'article 20 du code de déontologie, le Haut Conseil estime qu'un professionnel, n'exerçant pas en qualité de commissaire aux comptes, ayant effectué ce diagnostic, pourrait être placé en situation d'auto-révision si, à cette occasion, il avait indiqué à l'entité, au-delà de l'identification des normes IFRS les plus importantes, les traitements comptables les plus adaptés et s'il devait, par la suite, au cours de son mandat de commissaire aux comptes, exprimer une opinion sur les comptes établis selon ce référentiel. En effet, il pourrait alors être amené à porter une appréciation sur des prises de position qu'il aurait préconisées. Une telle prestation serait également susceptible de le placer en situation d'incompatibilité, au regard de l'article 29 III du code de déontologie, s'il avait eu recours, à cette occasion, à des évaluations ou des estimations pour calculer l'incidence sur les comptes des retraitements résultant de l'application des normes IFRS et s'il acceptait, dans les deux ans qui suivent, un mandat de commissaire aux comptes dans l'entité établissant les comptes consolidés selon ce référentiel.

En outre, le Haut Conseil relève qu'en application de l'article 13 du code de déontologie, le commissaire aux comptes doit, avant d'accepter une mission de commissaire aux comptes, vérifier que son accomplissement est compatible avec les exigences légales et réglementaires et avec celles du code de déontologie. A cet égard, le Haut Conseil estime que lorsque la nature des prestations qui ont été réalisées antérieurement à la mission de commissaire aux comptes dans le groupe auquel appartient l'entité dont les comptes seront certifiés révèle que le professionnel concerné était le conseil habituel du groupe sur les questions de nature comptable ou financière excédant la compétence des services comptables de celui-ci, l'apparence d'indépendance de ce dernier, au sens de l'article 5 du code de déontologie, est affectée. Par conséquent, il lui appartient, dans une telle situation, de prendre les mesures de sauvegardes appropriées en application de l'article 12 du code de déontologie.

***Christine THIN***

***Présidente***

Le 7 avril 2008

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R.821-6 du code de commerce  
sur une saisine individuelle portant sur une succession de missions*

**Introduction**

Le Haut Conseil a été saisi par un commissaire aux comptes, sur le fondement de l'article R. 821-6 du code de commerce, de la situation qui suit :

En juin 2006, le Conseil d'Administration d'un Office Public d'Aménagement et de Construction (l'« OPAC »), alors régi par les règles de la comptabilité publique, a décidé de soumettre celui-ci aux règles de la comptabilité commerciale à compter du 1er janvier 2008.

A ce titre, en octobre 2006, l'OPAC a lancé un appel d'offres portant sur une prestation d'accompagnement au passage en comptabilité commerciale.

La prestation a été réalisée par une société d'expertise comptable et de commissariat aux comptes dénommée « Cabinet X » entre le mois de décembre 2006 et le mois de décembre 2007.

Le Cabinet X est aujourd'hui pressenti pour devenir le commissaire aux comptes de l'OPAC à compter de l'exercice 2008.

Interrogé par le Cabinet X sur la possibilité pour ce dernier d'accepter un mandat de commissaire aux comptes dans l'OPAC à compter de l'exercice 2008, le Haut Conseil a rendu l'avis qui suit.

**Avis rendu par le Haut Conseil**

Le Haut Conseil a procédé à l'analyse des travaux réalisés par le Cabinet X antérieurement au mandat de commissaire aux comptes pour lequel il est pressenti, au regard des articles 20 et 29 III du code de déontologie.

*Avis du H3C*

Il ressort de la proposition de mission établie par le Cabinet X, en réponse à l'appel d'offres lancé par l'OPAC, que l'objet de la prestation est « *l'accompagnement à la mise en place d'une comptabilité commerciale et à la validation de l'organisation des pratiques liées à ce passage* ».

Le Haut Conseil relève que la prestation décrite dans la proposition de mission comprend notamment les travaux qui suivent :

- prise de connaissance de l'organisation des services comptable et financier, des procédures en vigueur en termes de circuit et de validation des documents et des procédures de contrôle mises en place,
- définition des circuits et des procédures concernant principalement la comptabilité fournisseur, le recouvrement et la trésorerie,
- examen des besoins de l'entité et proposition à cette dernière d'une procédure d'organisation des services comptable et financier prévoyant la répartition des tâches, le circuit des documents et la répartition des contrôles,
- définition des modifications informatiques inhérentes au nouveau processus comptable,
- mise en place de la procédure d'arrêté des comptes au 31 décembre 2007.

En application de l'article 20 du code de déontologie, le Haut Conseil estime que la fourniture d'une telle prestation à une entité, par un professionnel n'exerçant pas en qualité de commissaire aux comptes, le placerait en situation d'auto-révision s'il acceptait, au cours de l'exercice suivant, un mandat de commissaire aux comptes dans cette entité. En effet, il serait conduit à porter une appréciation sur les informations financières produites selon des procédures qu'il a lui-même définies.

En conséquence, le Haut Conseil estime que, si le Cabinet X a réalisé les travaux décrits ci-dessus, la seule mesure de sauvegarde appropriée est le refus du mandat de commissaire aux comptes dans l'entité concernée.

***Christine THIN***

***Présidente***

Le 7 avril 2008

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R.821-6 du code de commerce  
sur une saisine portant sur une prestation réalisée de manière concomitante  
à la mission de commissaire aux comptes*

**Introduction**

Le Haut Conseil a été saisi par l'Autorité des marchés financiers, sur le fondement de l'article R. 821-6 du code de commerce, de la situation qui suit.

Le Cabinet X est co-commissaire aux comptes de la société A, une société faisant appel public à l'épargne, établissant des comptes consolidés.

Au cours de l'année 2005, de manière concomitante à sa mission de certification, le Cabinet X a réalisé au profit de cette entité, une prestation qualifiée de "*prestation de mise en place de documentation approfondie des opérations de consolidation*". Le montant des honoraires relatifs à cette prestation représente, selon les termes de la saisine "*61% des honoraires d'audit*".

L'auteur de la saisine précise que la société A prévoyait de confier au Cabinet X le volet "*principes comptables*" de son manuel de consolidation, afin de préparer sur cette base le paramétrage du logiciel de consolidation.

Il précise également que le Cabinet X a fait valoir qu'il n'avait pas participé à l'établissement d'un manuel de consolidation et a indiqué avoir fourni un modèle de restitution des informations nécessaires à l'audit des comptes consolidés et avoir montré à la société, à titre d'exemple comment classer et présenter les informations à destination des contrôleurs.

A partir de la situation exposée, le Haut Conseil a rendu le présent avis de principe.

*Avis du H3C*

### **Avis rendu par le Haut Conseil**

Le Haut Conseil relève que les articles L. 822 -11 II du code de commerce<sup>1</sup> et 10 du code de déontologie<sup>2</sup> interdisent à un commissaire aux comptes de fournir à la personne ou à l'entité qui l'a chargé de certifier ses comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent qui sont contrôlées par celle-ci au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, tout conseil ou toute prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel homologuées par le Garde des Sceaux.

En particulier, le Haut Conseil relève que sont interdites, selon le 1° de l'article 10 du code de déontologie les prestations de nature à mettre le commissaire aux comptes dans la position d'avoir à se prononcer dans sa mission de certification sur des documents, évaluations ou prises de position qu'il aurait contribué à élaborer, selon le 8° la mise en place de mesures de contrôle interne, et selon le 10° la participation à la prise de décision dans le cadre de missions de conception ou de mise en place de systèmes d'information financières.

Le Haut Conseil est d'avis que, sous la terminologie de "*prestation de mise en place de documentation approfondie des opérations de consolidation*", une prestation consistant à :

- sélectionner pour le groupe les principes de consolidation, retenir les options, définir les règles et méthodes d'évaluation ;
  - ou mettre en place, via l'élaboration du manuel de consolidation, des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration des comptes consolidés ou à la collecte des informations afférentes,
  - ou encore définir le paramétrage du logiciel de consolidation de la société,
- relève des interdictions mentionnées au paragraphe précédent.

En revanche, si la prestation consiste à fournir à la société une liste ou un exemple de système de classement d'informations nécessaires au commissaire aux comptes pour sa mission de certification des comptes consolidés, le Haut Conseil est d'avis qu'elle entre dans la mission légale de certification des comptes. Ces travaux ne peuvent pas être facturés séparément au titre de prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

**Christine THIN**  
**Présidente**

<sup>1</sup> Applicable à compter du 2 août 2003

<sup>2</sup> Applicable à compter du 17 novembre 2005



Annexe 6.1. **Décision n° 2006-01 de la séance du 4 mai 2006**

DECISION 2006-01

**Décision du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes****Contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes****Définition du cadre, des orientations, et des modalités des contrôles  
périodiques****Contrôles effectués par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou les  
compagnies régionales****Campagne 2006-2007****Séance du 4 mai 2006****1. RAPPEL DES DECISIONS PRISES PAR LE HAUT CONSEIL DU  
COMMISSARIAT AUX COMPTES<sup>1</sup>****1.1 LE CADRE**

Lors de la séance du 10 juin 2004, le Haut Conseil a demandé à la Compagnie nationale d'instaurer, dès la campagne 2004-2005, un cadre unique de contrôle – le contrôle national de qualité – mettant fin aux trois types d'examen d'activité en vigueur jusqu'à la campagne 2003-2004. Ce cadre unique implique, selon le Haut Conseil, une homogénéisation et une coordination des contrôles par la Compagnie nationale.

La nécessité de maintenir ce cadre a été réaffirmée dans une décision du 7 juillet 2005 applicable à la campagne 2005-2006 et aux campagnes à venir.

**1.2 LES ORIENTATIONS****1.2.1 Mise en place d'un contrôle global de cabinet<sup>2</sup>**

Décidant des orientations applicables à la campagne 2004-2005, le Haut Conseil a demandé de réaliser un contrôle global de cabinet, dont la mise en place devrait être facilitée par la création d'un cadre unique de contrôle.

<sup>1</sup> En application des articles L. 821-1, L. 821-7 et L. 821-9 du Code de commerce.

<sup>2</sup> Notion désignant un commissaire aux comptes personne morale inscrit ou plus généralement tout détenteur de mandats de commissariat aux comptes.

Ce contrôle global devait être atteint en combinant un contrôle des procédures<sup>3</sup> du cabinet (dénommé contrôle horizontal) et un contrôle des diligences mises en œuvre par un commissaire aux comptes sur des mandats sélectionnés (dénommé contrôle vertical).

Dans sa décision du 7 juillet 2005, applicable à la campagne suivante, le Haut Conseil a demandé de systématiser le contrôle global de cabinet à toute structure d'exercice du commissariat aux comptes quelle qu'en soit la forme juridique.

Le contrôle global de cabinet comprenait désormais, selon le Haut Conseil, une appréciation de l'efficacité de l'organisation et des procédures mises en place par un cabinet pour exercer son activité. Cette appréciation devait s'appuyer sur la vérification de la correcte application de ces procédures par les associés signataires du cabinet sur une première sélection de mandats. Elle devait être complétée de la vérification de la correcte exécution de la mission légale sur une seconde sélection de mandats du cabinet.

Cette dernière sélection devait porter sur un contrôle de 10 %, au moins, du nombre d'heures totales d'audit d'un cabinet avec un minimum de 5 % de ces heures répondant à une approche thématique, en termes de secteurs, situations spécifiques et thèmes de vérification, fixés par le Haut Conseil.

### 1.2.2 Programme de contrôle

Dans sa décision du 7 juillet 2005, le Haut Conseil a demandé à la Compagnie nationale de retenir comme unique point d'entrée du contrôle, le cabinet.

La mise en application de ce principe pour la campagne 2005-2006 était assortie d'une classification des commissaires aux comptes selon trois catégories de cabinets : ceux détenant le plus grand nombre de mandats de sociétés cotées, ceux détenant un grand nombre de mandats, puis les autres cabinets.

Ce point d'entrée devait amener ensuite la Compagnie nationale à sélectionner des mandats détenus par ces cabinets.

Pour les campagnes 2004-2005 et 2005-2006, la liste des secteurs, situations et thèmes de vérification retenus a été la suivante :

#### *Secteurs et situations spécifiques :*

- entités faisant appel public à l'épargne (sociétés introduites à la cote, « re-contrôles » décidés lors d'une précédente campagne et respect d'une rotation de contrôle de dossier tous les 6 ans) ;
- organismes de placement collectif en valeurs mobilières comprenant notamment des fonds de gestion alternative ;
- filiales françaises significatives de sociétés étrangères cotées ;

<sup>3</sup> Complété par la vérification de l'application des procédures sur certains mandats.

*Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

- entités ne faisant pas appel public à l'épargne : établissement de crédit, compagnies d'assurances, groupes présentant des comptes consolidés qui dépassent un chiffre d'affaires de 100 M€ ;
- associations d'utilité publique ou recevant des subventions publiques, dont certaines faisant appel à la générosité publique ;
- associations sportives affiliées nationales et locales, fédérations sportives ;
- entités soumises à une réglementation de protection de l'environnement (recyclage, déchetterie, usine catégorie SEVESO,...) ;
- entités de la distribution ;
- organismes collecteurs de formation professionnelle continue ;
- institutions de retraites complémentaires ;
- sociétés civiles de placement immobilier ;
- groupes dont certaines des filiales ont leur siège dans des pays à fiscalité favorable (paradis fiscaux) ou faisant partie de la liste du GAFI (pays et territoires non coopératifs).

*Thèmes de vérification :*

- information financière diffusée dans le cadre du passage aux IFRS,
- méthodes de comptabilisation des remises clients,
- utilisation d'instruments financiers tels que les produits dérivés,
- recours à des structures déconsolidantes.

### 1.2.3 Autres principes à suivre

Dans sa décision du 7 juillet 2005, le Haut Conseil a demandé d'appliquer les autres principes suivants :

- l'extension des contrôles dans les cas suivants :
  - lorsqu'un cabinet contrôlé appartient à un « groupe de cabinets<sup>4</sup> », le contrôle de l'ensemble des cabinets constituant ce groupe doit être effectué de préférence au cours de la même campagne ;
  - lorsqu'une mission légale est exécutée par différents commissaires aux comptes, la vérification des diligences doit porter sur les travaux réalisés par chacun d'eux ;
  - lorsqu'une entité, concernée par la sélection d'un mandat d'un cabinet, présente des comptes consolidés, la vérification des diligences doit porter sur les travaux réalisés par les commissaires aux comptes des filiales de cette entité<sup>5</sup> ;
- la mise en place d'un outil de synthèse des risques identifiés retraçant les principaux problèmes et difficultés rencontrés par les commissaires aux

<sup>4</sup> De part l'existence de liens capitalistiques, ou d'affiliation à un réseau.

<sup>5</sup> Que les commissaires aux comptes soient ou non les mêmes que ceux de l'entité mère.

comptes lors de l'accomplissement de leurs missions légales et de l'exercice de leur activité ;

- le dépaysement des contrôleurs dans l'objectif de renforcer l'indépendance des contrôleurs ;
- l'adaptation des modalités du contrôle global de cabinet aux différences des cabinets, en termes de taille, de nature de mandats détenus, d'organisation et de structure.

### **1.3 LES MODALITES**

Pour la campagne 2004-2005, le Haut Conseil a précisé en premier lieu, les modalités de combinaison des deux types de contrôles. Ainsi, lorsqu'il était procédé à un contrôle vertical, un contrôle horizontal du cabinet devait être mis en œuvre de préférence au cours de la même campagne. Pour la réalisation des contrôles horizontaux, le Haut Conseil a demandé à la Compagnie nationale d'en assurer une supervision effective et de veiller à ce qu'ils soient menés de manière coordonnée par l'ensemble des intervenants du contrôle qualité.

En deuxième lieu, il a envisagé de manière spécifique les contrôles horizontaux des cabinets détenant des mandats de sociétés faisant appel public à l'épargne (voir décision du 10 juin 2004).

En troisième lieu, il a estimé nécessaire que les intervenants du contrôle qualité présentent toute garantie de compétence, de professionnalisme et d'indépendance dans la conduite des contrôles (voir décision du 13 janvier 2005).

En dernier lieu, le Haut Conseil a pris acte en janvier 2005 de l'organisation et des procédures mises en place par la Compagnie nationale concernant la conduite des contrôles au cours de la campagne 2004-2005. Il a également précisé qu'une analyse de leur pertinence serait menée à l'issue de la campagne en vue d'apporter des améliorations pour les campagnes futures et de vérifier qu'elles avaient permis d'effectuer les contrôles périodiques des commissaires aux comptes conformément à la décision du 10 juin 2004.

## **2. APPLICATION PAR LA COMPAGNIE NATIONALE DES DECISIONS. APPRECIATION PAR LE HAUT CONSEIL**

Le secrétaire général du Haut Conseil a examiné<sup>6</sup> un certain nombre de dossiers établis par la Compagnie nationale à l'occasion des contrôles effectués au cours de la campagne 2004-2005.

Il a aussi vérifié l'adéquation de la sélection des cabinets puis des mandats de ces cabinets à la décision du 7 juillet 2005.

---

<sup>6</sup> L'examen a consisté à s'assurer de la bonne exécution des contrôles périodiques et de l'adéquation des modalités mises en œuvre par la Compagnie nationale aux décisions du Haut Conseil.

*Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

Après en avoir fait rapport au Haut Conseil, ce dernier a effectué les constats qui suivent :

**2.1 LES CONTROLES EFFECTUES N'ONT PAS ABOUTI A UN CONTROLE GLOBAL DES CABINETS DETENANT DES MANDATS EIP<sup>7</sup>**

Les contrôles horizontaux effectués au cours de la campagne 2004-2005 sur ces cabinets ne peuvent être considérés comme ayant été réalisés conformément à la décision du Haut Conseil :

1. Si les contrôles mis en place ont permis de s'assurer de l'existence des procédures et de les appréhender, ils n'ont validé ni l'application des dites procédures par les associés et les collaborateurs du cabinet ni leur efficacité.
2. Le contrôle de l'application des procédures à des mandats EIP n'a pas été systématiquement effectué au cours de cette campagne.
3. Le contrôle de l'application des procédures à d'autres mandats de chacun des associés signataires, objet d'un contrôle de mandat EIP, et à d'autres mandats du cabinet contrôlé n'a pas été mis en œuvre au cours de cette campagne.

La Compagnie nationale a précisé qu'elle sera en mesure de réaliser le contrôle de l'application des procédures des cabinets concernés lors de la campagne 2005-2006.

Cependant, ces contrôles seront conduits par d'autres contrôleurs, sur d'autres mandats et à l'aide d'outils méthodologiques différents. La question de la cohérence des contrôles de procédures avec les contrôles sur les mandats reste posée.

Compte tenu de ces éléments, le Haut Conseil estime que le contrôle de qualité réalisé au cours de la campagne 2004-2005 n'a pas abouti à un contrôle dit global de cabinet.

**2.2 LES CONTROLES EFFECTUES ONT CONDUIT A CONTROLER L'ENSEMBLE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES PERSONNES PHYSIQUES SIGNATAIRES D'UN CABINET, CE QUI N'ETAIT PAS DEMANDE PAR LE HAUT CONSEIL**

La Compagnie nationale a délégué aux compagnies régionales le contrôle des mandats non EIP des cabinets détenteurs par ailleurs de mandats EIP. Cette délégation a abouti à une application du contrôle de qualité à chacun des signataires d'un même cabinet.

Cette extension des contrôles s'est traduite, pour ces signataires, par une vérification, sur leurs mandats non EIP, de la mise en œuvre de la méthodologie d'audit. Elle n'avait pas été demandée par le Haut Conseil.

---

<sup>7</sup> Dans ses orientations de la campagne 2004-2005, le Haut Conseil avait demandé que les contrôles de cabinets portent sur des détenteurs de mandats concernant des entités spécifiques. Ces entités ont été appelées par la Compagnie nationale *entités d'intérêt public* (EIP).

Ce contrôle systématique de l'ensemble des signataires d'un même cabinet a été maintenu sur la campagne 2005-2006.

### **2.3 LES CONTROLES DES CABINETS NE DETENANT PAS DE MANDAT EIP N'ONT PAS ETE MIS EN ŒUVRE DANS LE CADRE UNIQUE DEFINI PAR LE HAUT CONSEIL**

La Compagnie nationale a délégué aux compagnies régionales le contrôle des commissaires aux comptes personnes morales ou personnes physiques ne détenant pas de mandat EIP (ce contrôle est dénommé par la Compagnie nationale, contrôle horizontal délégué en région<sup>8</sup>).

Cette délégation a conduit à laisser une autonomie aux compagnies régionales qui ont organisé une sélection directe des commissaires aux comptes à contrôler, aux fins essentiellement de respecter l'obligation figurant au décret du 12 août 1969 de contrôler tout commissaire aux comptes inscrit au moins une fois tous les 6 ans.

L'étude des listes de commissaires aux comptes sélectionnés, fournies par les compagnies régionales pour la campagne 2005-2006, confirme ce constat.

Par ailleurs, le manque d'homogénéité des informations fournies par chacune des compagnies régionales ne permet pas de s'assurer du respect par celles-ci d'une approche cabinet. En effet, il s'agit de listes de commissaires aux comptes personnes physiques sélectionnés pour lesquelles il n'est pas toujours possible d'identifier le cas échéant leur cabinet d'appartenance.

Cependant la Compagnie nationale s'est engagée à restituer au Haut Conseil des informations plus complètes et homogènes.

### **2.4 LE POINT D'ENTREE UNIQUE DU CONTROLE N'A PAS ETE LE CABINET**

Pour atteindre la quantité de mandats à contrôler, selon l'indication fixée par le Haut Conseil dans le cadre de l'approche thématique de sa décision du 7 juillet 2005, la Compagnie nationale a sélectionné certains d'entre eux au sein des cabinets ayant déjà fait l'objet d'un contrôle au cours de la campagne précédente.

Ce mode de sélection ne respecte pas le point d'entrée unique du contrôle retenu par le Haut Conseil.

### **2.5 L'ORGANISATION ET LES PROCEDURES MISES EN PLACE PAR LA COMPAGNIE NATIONALE POUR CONDUIRE LES CONTROLES PERIODIQUES NECESSITENT DES AMENAGEMENTS**

Une première analyse de la nouvelle organisation mise en place par la Compagnie nationale a été menée en se fondant sur les procédures de conduite du contrôle et les supports

---

<sup>8</sup> Il recouvre le contrôle des procédures et la vérification de l'application des procédures et du respect de la méthodologie d'audit sur un échantillon de mandats représentatif de l'activité d'un commissaire aux comptes.

*Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

de contrôles mis à la disposition des contrôleurs qualité de la Compagnie nationale et des compagnies régionales.

Après avoir constaté que la Compagnie nationale avait fait évoluer ses structures et ses procédures afin de se conformer aux décisions du Haut Conseil, ce dernier a toutefois estimé que l'organisation des contrôles périodiques nécessitait de nouveaux aménagements.

Il a notamment demandé à la Compagnie nationale, par courrier en date du 27 octobre 2005, de prendre en compte les points suivants :

1. achever la mise en place du contrôle national de qualité,
2. tirer les conséquences de la modification du point d'entrée du contrôle (le cabinet),
3. s'assurer de l'indépendance des contrôleurs qualité,
4. rationaliser les outils de contrôle,
5. renforcer le contradictoire,
6. mettre en place une méthodologie de restitution des résultats du contrôle qui permette au Haut Conseil d'assurer son rôle en matière de supervision et suivi des contrôles.

En ce qui concerne les points 1, 2 et 4 les aménagements n'étaient pas matériellement réalisables pour la campagne 2004-2005.

En application du point 3, la Compagnie nationale a mis en place, conformément à la décision du Haut Conseil du 13 janvier 2005, la signature systématique par les contrôleurs et superviseurs d'une attestation d'indépendance vis-à-vis du commissaire aux comptes contrôlé, pour la campagne 2005-2006. Cette modalité, qui aurait dû être appliquée dès la campagne 2004-2005, visait à formaliser l'absence de situation de conflits d'intérêts du contrôleur vis-à-vis du contrôlé. Quant au principe de dépaysement des contrôleurs figurant dans la décision du 7 juillet 2005, il n'a pas été concrétisé pour la campagne 2005-2006. Une réflexion avec les compagnies régionales a été engagée par la Compagnie nationale. Le Haut Conseil a obtenu en avril 2006 une synthèse des premiers échanges sur l'application de ce principe.

Concernant les aménagements demandés aux points 5 et 6, le Haut Conseil a estimé que l'absence de formalisation du contradictoire, au stade de la supervision et à celui des conclusions, pouvait entraîner une perte d'information et constituer l'une des causes d'absence de motivation des conclusions des contrôles. Le Haut Conseil a demandé de modifier la restitution et la remontée des résultats, pour aboutir à :

- une restitution appropriée par cabinet ;
- une restitution des résultats individuels au secrétariat général du Haut Conseil, à l'aide d'une « fiche de résultats », qui comprenne une motivation suffisante des résultats.

La Compagnie nationale a modifié la manière de restituer les résultats individuels. Ainsi, pour la campagne 2005-2006, les restitutions faites aux contrôlés et au secrétariat général du Haut Conseil ont été homogénéisées à l'aide d'un support unique. La réflexion reste encore à mener sur la restitution des résultats par cabinet.

Le Haut Conseil a également souhaité que la Compagnie nationale modifie la méthode utilisée pour établir son rapport sur les résultats des contrôles réalisés<sup>9</sup>. A la date de rédaction de cette décision, la Compagnie nationale vient de faire rapport au Haut Conseil des résultats des contrôles réalisés sur la campagne 2004-2005. L'appréciation de la méthode de restitution utilisée par la Compagnie nationale figurera dans le rapport annuel du Haut Conseil.

### **3. DECISION DU HAUT CONSEIL RELATIVE AU CADRE, AUX ORIENTATIONS ET AUX MODALITES DES CONTROLES PERIODIQUES AU TITRE DE LA CAMPAGNE 2006-2007**

#### **3.1 CADRE ET ORIENTATIONS**

Le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de tirer toutes les conséquences de l'instauration d'un cadre unique des contrôles périodiques des commissaires aux comptes.

Il décide, pour cette campagne, de maintenir les principes généraux figurant dans sa décision du 7 juillet 2005, sous réserve des précisions et des modalités qui suivent.

Par ailleurs, le principe de dépaysement des contrôleurs qui répond à la nécessité de renforcer l'indépendance des contrôleurs devra être reconsidéré dans le cadre d'une réflexion plus générale à mener sur l'indépendance des contrôleurs qualité.

Le Haut Conseil décide de maintenir les secteurs, situations spécifiques et thèmes de vérification fixés lors de ses dernières décisions, tels que présentés au paragraphe 1.2.2 ci-dessus, afin de permettre d'approfondir l'analyse des situations à risque concernant ces secteurs.

Enfin, le Haut Conseil réitère sa demande d'organiser un contrôle national de qualité qui conduise à des résultats par cabinet.

#### **3.2 MODALITES<sup>10</sup>**

##### **3.2.1 Adapter les procédures de conduite du contrôle qualité pour obtenir un contrôle global de cabinet**

Le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de mettre en place, dès cette campagne, un contrôle global de cabinet.

Le contrôle global de cabinet consiste à attester de l'existence, au sein d'un cabinet, des procédures destinées à garantir la qualité de l'audit et l'indépendance de l'auditeur, à vérifier la correcte exécution de la mission légale par les signataires sur une sélection de mandats, et à s'assurer, sur cette même sélection, de l'effectivité et de l'efficacité des

<sup>9</sup> Rendu obligatoire par l'article 28 du décret du 12 août 1969 modifié.

<sup>10</sup> Conformément à l'article 20 de son règlement intérieur, le Haut Conseil a recueilli les observations de la Compagnie nationale sur les conditions de mise en œuvre des modalités des contrôles périodiques.

*Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

procédures. En ce qui concerne la sélection des mandats d'un cabinet, elle devra respecter les exigences présentées au paragraphe 4.2.5, et devra couvrir un nombre<sup>11</sup> de mandats représentatif de l'activité d'un cabinet.

La vérification de la correcte application des procédures des cabinets devra être effectué en cohérence avec l'analyse de ces procédures effectuée dans un premier temps par les contrôleurs qualité, de façon à ne plus effectuer deux contrôles de nature différente et sans lien véritable entre eux.

Par ailleurs, le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale d'organiser une appréciation des résultats issus d'un contrôle global de cabinet après la réalisation complète de ce contrôle. Cette organisation devrait conduire la Compagnie nationale à ne pas réunir de chambre<sup>12</sup> pendant le déroulement du contrôle.

Enfin, il est demandé à la Compagnie nationale de ne pas étendre ses vérifications à chacun des commissaires aux comptes inscrits signataires de mandats au nom d'un même cabinet.

### **3.2.2 Modifier la durée d'un contrôle**

Actuellement la période de contrôle chez les commissaires aux comptes sélectionnés se déroule entre les mois de septembre et décembre.

En raison de cette organisation du contrôle de qualité, la vérification de l'application des procédures aux mandats n'a pu être réalisé au cours de la campagne 2004-2005. En effet, les contrôleurs, désignés pour effectuer des contrôles sur ces mandats, ne disposaient pas des constats effectués par les contrôleurs chargés d'examiner, sur la même période, les procédures du cabinet.

Le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de s'organiser de manière à terminer le contrôle des cabinets sélectionnés au programme 2006-2007 au plus tard en fin d'année civile 2006. Cette demande a pour objectif d'obtenir des résultats complets par cabinet au cours du 1<sup>er</sup> semestre 2007.

Pour respecter ce délai, le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de lui restituer les résultats des contrôles à l'issue du contrôle de chacun des cabinets sans attendre le rapport final synthétisant les résultats d'une campagne. Il propose également de réduire le nombre de commissaires aux comptes à contrôler. La quantité devra être fixée en retenant des objectifs clairs à atteindre, en termes de volume, lesquels seront soumis pour accord au Haut Conseil.

<sup>11</sup> Il sera à déterminer avec la Compagnie nationale.

<sup>12</sup> Une chambre est chargée d'apprécier les résultats d'un contrôle de mandat ou d'un contrôle de procédures. Elle est composée de commissaires aux comptes, membres des commissions qualité de la Compagnie nationale ou des compagnies régionales.

### **3.2.3 Appliquer le cadre unique fixé par le Haut Conseil aux régions**

Le Haut Conseil demande de tirer toutes les conséquences de la mise en place d'un contrôle national de qualité en termes d'homogénéisation et de coordination des contrôles. Il convient notamment d'éviter les doublons entre les intervenants et de veiller à ce qu'un cabinet ne fasse pas l'objet de plusieurs contrôles lors d'une même campagne.

Enfin, il a été constaté que les délégations de contrôles consenties aux compagnies régionales par la Compagnie nationale induisaient une organisation complexe aux multiples intervenants. Les méthodes de contrôles doivent être unifiées afin de garantir une cohérence des contrôles effectués.

### **3.2.4 Faire respecter la périodicité légale des contrôles périodiques en ciblant mieux les contrôles**

Selon l'article 66-1 du décret du 12 août 1969 modifié, les contrôles périodiques sont effectués sur pièces ou sur place, et sont réalisés au moins tous les 6 ans, selon les orientations, le cadre et les modalités définis par le Haut Conseil.

Selon la 8<sup>ème</sup> directive, le contrôle des commissaires aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public doit être organisé tous les 3 ans. Le contrôle des autres commissaires aux comptes doit respecter une périodicité de 6 ans.

La périodicité s'appliquera aussi bien aux commissaires aux comptes personnes physiques qu'aux personnes morales.

Afin de respecter ces délais, le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de mieux cibler les contrôles en adaptant leurs modalités à la taille des cabinets et à la nature des mandats détenus, conformément au sixième principe de la décision du 7 juillet 2005.

Par ailleurs, une réflexion devra être menée sur ce que revêt un contrôle sur pièces.

### **3.2.5 Ne pas utiliser l'approche thématique pour contrôler des mandats de commissaires aux comptes qui n'ont pas fait l'objet d'une sélection par l'approche cabinet**

Le Haut Conseil réitère sa demande consistant à sélectionner tout d'abord des cabinets, puis à sélectionner des mandats, à l'intérieur de ces cabinets.

La sélection des mandats d'un cabinet devra respecter les secteurs et situations spécifiques définis par le Haut Conseil et être faite de façon aléatoire et en se fondant sur une approche par les risques. Elle devra aussi prendre en considération les contrôles déjà opérés lors de campagnes précédentes.

*Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

### **3.2.6 Adapter les questionnaires actuellement utilisés par les contrôleurs qualité**

Après avoir analysé les questionnaires de contrôles périodiques utilisés pour la campagne 2005-2006 par la Compagnie nationale et les compagnies régionales, le Haut Conseil s'est interrogé sur leur contenu et l'exploitation qui en est faite.

En effet, il a notamment été constaté que ces supports comprennent des questions sur la qualité des diligences des commissaires aux apports et à la fusion qui ne relèvent pas de la mission légale au sens strict du terme.

De même, il a été observé que les questionnaires faisaient référence à des textes non encore applicables (ISQC1, projet de Code de déontologie, projets de normes).

Enfin, ils n'appréhendaient pas la totalité des situations relatives à l'indépendance. En effet, le champ des questions ne couvre pas la problématique liée aux prestations de service réalisées au profit d'entités autres que celles dont le mandat fait l'objet d'un contrôle. Les questions ne couvrent pas non plus la vérification des activités interdites à un commissaire aux comptes. Il convient de signaler que le nouvel article 66 du décret du 12 août 1969 autorise dorénavant ce type de vérification.

Par conséquent, le Haut Conseil demande une modification des questionnaires et leur adaptation aux profils et à la taille des cabinets. Par ailleurs, les questionnaires devraient être structurés de façon à permettre de faciliter une vision synthétique sur le fonctionnement d'un cabinet contrôlé.

*Christine THIN*

*Présidente*

Annexe 6.2. **Rapport de la Compagnie nationale des commissaires  
aux comptes sur les résultats des contrôles périodiques mis en œuvre  
au cours de la campagne 2006-2007**

(Voir CD-ROM)



Annexe 6.3. **Décision n° 2007-01 concernant les contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes de la séance du 6 juillet 2007**

*DECISION 2007-01*

***Décision du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes***

***Relative aux contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes***

***Séance du 6 juillet 2007***

Lors de la séance du 28 juin 2007, le Haut Conseil a délibéré sur l'adoption de principes directeurs à appliquer pour la mise en place d'un nouveau système des contrôles périodiques. Il a adressé un document comportant l'énoncé de ces principes à la Compagnie nationale afin de recueillir ses observations.

Le Conseil national de la Compagnie nationale, réuni le 5 juillet 2007, a adhéré par un vote à l'unanimité au projet de réorganisation des contrôles figurant dans le document.

Le Haut Conseil prend acte de cette adhésion et décide en conséquence d'adopter le nouveau système des contrôles périodiques à partir des principes énoncés dans le document joint à cette décision. Ce dernier a été modifié pour tenir compte des observations du Conseil national.

Le Haut Conseil prend acte du souhait du Conseil national de créer dans les meilleurs délais le comité entre le Haut Conseil et la Compagnie nationale, chargé de rendre opérationnelle cette nouvelle organisation.

Le nouveau système devra entrer en application le 1<sup>er</sup> octobre 2007 et devra faire l'objet d'une évaluation au plus tard en juin 2008.

***Christine THIN***

***Présidente***

**HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES**

***Principes directeurs***

***Relatifs à la***

***Mise en place d'un nouveau système des contrôles périodiques***

***Adoptés en séance du 6 juillet 2007***

Le Code de commerce soumet les commissaires aux comptes, dans leur activité professionnelle à des contrôles périodiques organisés selon des modalités définies par le Haut Conseil. Ces contrôles sont effectués par la Compagnie nationale et les compagnies régionales selon le cadre et les orientations définis par le Haut Conseil. L'Autorité des marchés financiers concourt aux contrôles auxquels sont soumis les commissaires aux comptes lorsqu'ils certifient les comptes des personnes relevant de son autorité. Le Haut Conseil supervise la mise en oeuvre et le suivi des contrôles périodiques et veille à leur bonne exécution.

La directive européenne<sup>1</sup> prévoit que les Etats membres doivent mettre en place un système efficace de supervision publique de l'activité de tous les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit selon le principe du contrôle par l'Etat membre d'origine. Cette supervision publique doit permettre une coopération efficace entre les organes de supervision au niveau communautaire. Selon les articles 29 et 32 de la directive, le système d'assurance qualité est organisé de telle sorte qu'il soit indépendant des commissaires aux comptes qui y sont soumis et qu'il fasse l'objet d'une supervision publique, laquelle assume notamment la responsabilité finale du système d'assurance qualité.

Le Haut Conseil, après avoir évalué deux campagnes de contrôles, a décidé d'engager une réflexion sur le renforcement de l'indépendance des contrôleurs.

Un accord de principe a été acté entre le Haut Conseil et la Compagnie nationale pour créer un corps de contrôleurs composé de professionnels n'exerçant pas en cabinet.

Un groupe mixte composé de représentants des deux institutions a été créé pour mettre en oeuvre cet accord de principe.

Les résultats des travaux de ce groupe ont été communiqués au Haut Conseil.

Ce dernier a par ailleurs pris acte des évolutions sur les systèmes d'assurance qualité en Europe et dans le monde et de la nécessité d'inscrire la réforme des contrôles périodiques dans le cadre d'une coopération entre les divers systèmes de supervision publique instaurés par les homologues étrangers du Haut Conseil.

---

<sup>1</sup> Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006.

*Décision 2007-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

Ces évolutions sont nécessaires pour la profession et la sécurité financière. En effet, la qualité de l'audit et le respect des règles d'indépendance et d'éthique contribuent au bon fonctionnement des marchés en améliorant l'intégrité de l'information financière publiée par les entités. Les contrôles périodiques sont un bon moyen d'assurer au public et aux autorités de contrôle que la qualité du travail des commissaires aux comptes se situe à un niveau élevé. La crédibilité du système des contrôles exige l'indépendance des contrôleurs et une supervision publique effective.

La nouvelle organisation des contrôles périodiques concerne l'ensemble des commissaires aux comptes inscrits. Toutefois, elle distingue, conformément aux principes fixés dans la directive européenne, les cabinets selon qu'ils détiennent ou non des mandats d'entités d'intérêt public.

Le corps de contrôleurs est chargé d'effectuer les contrôles des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public.

Les contrôles des autres cabinets restent de la compétence des professionnels en exercice et s'appuient sur une forte implication des régions.

Toutefois, cette répartition des compétences et des responsabilités ne doit pas conduire à deux systèmes de contrôles périodiques totalement différenciés et aux objectifs totalement différents.

C'est pourquoi, il est prévu une flexibilité de l'organisation dans un certain nombre de situations et le recours à des professionnels en exercice lorsque la technicité des dossiers l'exige. Une coordination est nécessaire pour que, quel que soit le type de cabinet contrôlé, les objectifs liés à la qualité de l'audit et à la sécurité financière soient respectés.

Le nouveau système suit les principes suivants :

1. Le financement du système des contrôles ne doit pas relever de décisions discrétionnaires de la part des instances professionnelles. Le Haut Conseil approuve le programme de réalisation des opérations de contrôle et son budget. Il veille à l'indépendance de ce financement par rapport aux contrôlés.
2. Il est créé, au sein de la Compagnie nationale, un corps de contrôleurs composé de professionnels n'exerçant pas en cabinet. Le corps de contrôleurs est chargé de réaliser les contrôles des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public.
  - le corps de contrôleurs est financé par la Compagnie nationale dans des conditions garantissant son indépendance ;
  - le recrutement de chaque contrôleur suit une procédure objective qui garantit à la fois leurs compétences et leur indépendance. Le Haut Conseil donne son accord au recrutement du contrôleur et peut demander qu'il soit démis de ses fonctions ;
  - l'affectation des contrôleurs suit une procédure objective qui garantit à la fois leurs compétences et leur indépendance. Le Haut Conseil peut désapprouver la désignation d'un contrôleur pour des opérations de contrôle lorsque ces conditions ne sont pas remplies ;

- le corps reçoit ses instructions exclusivement du Haut Conseil quant à l'exécution des opérations de contrôle ;
  - les contrôleurs reçoivent une formation appropriée. Les plans de formation sont approuvés par le Haut Conseil.
3. Le contrôle des cabinets ne détenant pas de mandats d'entités d'intérêt public est effectué par des contrôleurs praticiens expérimentés.
- les opérations de contrôle sont financées par la Compagnie nationale dans des conditions garantissant son indépendance ;
  - les contrôleurs praticiens sont désignés par les compagnies régionales. Ils suivent une formation spécifique aux opérations de contrôle ;
  - en vue de renforcer l'indépendance des contrôles effectués par les praticiens, le contrôle des cabinets non EIP répond à un principe de dépaysement.
4. Le Haut Conseil peut décider de faire effectuer le contrôle de certains cabinets soit par le corps de contrôleurs, soit par des contrôleurs praticiens, en dehors du champ d'intervention prévu aux principes 2 et 3 mentionnés ci-dessus et dans l'annexe. Il peut également autoriser l'adjonction de contrôleurs praticiens pour certaines opérations de contrôle concernant des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public.
5. En vue d'associer la Compagnie nationale à la mise en œuvre du nouveau système, et aux fins de le rendre opérationnel il est créé un comité entre le Haut Conseil et la Compagnie nationale. Ce comité est composé de trois représentants du Haut Conseil et de trois représentants de la Compagnie nationale, présidé avec voix prépondérante, par le président du Haut Conseil. A cet effet, avant approbation par le Haut Conseil :
- il élabore le programme de contrôle conformément aux orientations du Haut Conseil ;
  - il prépare le budget annuel pour la réalisation des contrôles ;
  - il coordonne l'exécution de l'ensemble du programme de contrôle ;
  - il coordonne les méthodes de contrôles, notamment en élaborant les outils et les procédures de réalisation des contrôles, et en les adaptant à la taille des cabinets et à la nature des mandats détenus ;
  - il propose des modèles de pré rapports et de rapports en vue de l'homogénéisation des méthodes de restitution des résultats des contrôles ;
  - il organise le recrutement des contrôleurs du corps et propose les plans de formation de ces derniers ;
  - il propose les modalités de dépaysement des contrôleurs praticiens, la procédure à suivre pour leur affectation et préconise une formation spécifique aux opérations de contrôle de ces derniers.
6. Le Haut Conseil intervient, par l'intermédiaire de son Secrétaire général, à toutes les étapes des opérations de contrôle. Il a accès aux documents collectés ou constitués par les contrôleurs et les contrôleurs praticiens tout au long de la conduite des contrôles. Il peut demander des informations complémentaires, décider de vérifications supplémentaires et faire procéder à un nouveau contrôle. Il est destinataire dans les meilleurs délais des rapports de contrôle et plus généralement de toute restitution faite au contrôlé.

*Décision 2007-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

7. L'Autorité des marchés financiers, ayant à concourir aux contrôles de commissaires aux comptes de personnes faisant appel public à l'épargne (entités d'intérêt public) ou d'organismes de placements collectifs (non entités d'intérêt public), intervient, autant que de besoin, aux opérations de contrôle des cabinets certifiant les comptes de personnes relevant de son autorité. Elle peut demander communication de toutes informations nécessaires à l'accomplissement de sa mission. Elle peut aussi demander à tout moment d'inclure dans le programme de contrôle des vérifications sur ces cabinets. Elle est destinataire des constats effectués à l'occasion des contrôles relatifs aux mandats concernant les personnes relevant de son autorité. Le Haut Conseil peut solliciter de l'Autorité des marchés financiers la communication de tout élément utile à la conduite d'un contrôle.

Certains de ces principes sont complétés dans une annexe jointe au présent document.

## ANNEXE

### DEFINITIONS

1/ Sigles utilisés : « **H3C** » désigne le Haut conseil du commissariat aux comptes, il vise indifféremment le collège du Haut Conseil ou son Secrétaire général selon les pouvoirs dévolus par les textes en vigueur ; « **CNCC** » désigne la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ; « **CRCC** » désigne les compagnies régionales des commissaires aux comptes ; « **AMF** » désigne l'Autorité des marchés financiers ; « **EIP** » désigne les entités d'intérêt public.

2/ « **EIP** », selon la définition retenue par l'article R.821-26 du code de commerce : entités faisant appel public à l'épargne (« **APE** ») ou appel à la générosité publique (« **AGP** »), organismes de sécurité sociale mentionnés à l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale, établissements de crédits, entreprises régies par le code des assurances, institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale, mutuelles ou unions de mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité.

3/ « **cabinet** », s'entend de toute structure d'exercice du commissariat aux comptes inscrite, titulaire de mandats de commissariat aux comptes. Il peut s'agir d'une personne physique exerçant seule ou d'une personne morale dans laquelle exercent une ou plusieurs personnes physiques. Il peut comprendre également différentes structures d'exercice du commissariat aux comptes qui partagent des politiques et des procédures communes sous une direction générale unique.

4/ un cabinet est dit « **cabinet EIP** » s'il détient des mandats EIP quelqu'en soit le nombre ; un cabinet ne détenant aucun mandat EIP est dit « **cabinet non EIP** ».

5/ le « **Corps** » désigne l'ensemble des contrôleurs indépendants des professionnels en exercice, chargé des contrôles des cabinets EIP.

6/ le « **Comité** » désigne le comité opérationnel paritaire entre le H3C et la CNCC, composé de 6 représentants désignés, chargé de rendre opérationnel le nouveau système des contrôles.

7/ les « **contrôleurs** » désignent les professionnels du Corps n'exerçant aucune mission légale de commissariat aux comptes et recrutés uniquement pour réaliser les contrôles de cabinet EIP.

8/ les « **contrôleurs praticiens** » sont des commissaires aux comptes en exercice expérimentés désignés par les CRCC pour réaliser les contrôles des cabinets non EIP.

9/ les « **contrôles** » désignent les contrôles périodiques prévus par le b de l'article L. 821-7 du code de commerce.

*Décision 2007-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

#### ARTICLE 1

Le financement du Corps et de l'ensemble des opérations de contrôle est assuré par des ressources clairement identifiées et exclusivement affectées à cet objet.

La CNCC arrête annuellement une cotisation nationale mise à la charge des commissaires aux comptes. Cette cotisation comporte une part nationale uniforme et une part majorée pour les cabinets EIP, assise sur le chiffre d'affaires réalisé sur les mandats EIP qu'ils détiennent. La décision arrêtant cette cotisation est transmise au garde des sceaux, ministre de la justice, et au H3C.

Le Comité établit chaque année un budget correspondant au coût prévisionnel de réalisation des opérations de contrôle.

Le H3C s'assure que les crédits et les moyens alloués au Corps et à l'ensemble des opérations de contrôle sont en adéquation avec le programme de travail qui a été défini conformément à ses décisions. Le H3C veille tout particulièrement à l'indépendance de ce financement par rapport aux cabinets contrôlés.

#### ARTICLE 2

La structure du Corps, sa composition, sa direction et son organisation interne sont définis par le Comité en fonction des objectifs de contrôle et du programme de contrôle.

Le Comité définit les profils de postes qui décrivent les qualités requises (expérience nécessaire, connaissance d'un secteur d'activité spécifique, compétence sectorielle, sens de l'écoute, capacité d'adaptation, capacité de synthèse,...) et les présente au H3C.

Le H3C s'assure de l'adéquation des profils et des compétences des contrôleurs avec les objectifs assignés aux contrôles.

Tout candidat au poste de contrôleur y compris au poste de direction du Corps fait parvenir au Président du Comité sa candidature. Le Comité instruit les candidatures utiles et émet un avis sur le recrutement avant de les soumettre au H3C.

#### ARTICLE 3

Le H3C s'assure du respect de l'indépendance des contrôleurs du Corps vis-à-vis des professionnels en exercice et règle les conflits d'intérêts éventuels entre le contrôleur et le cabinet contrôlé en prenant des mesures de sauvegarde nécessaires et en demandant le cas échéant le retrait du contrôleur des opérations de contrôle.

Les contrôleurs ne peuvent agir d'une manière qui les amène ou qui donne l'apparence de les amener à se servir de leurs fonctions ou de renseignements confidentiels, obtenus dans le cadre de leurs fonctions, au bénéfice de quiconque. Leur comportement ne peut conduire à accorder un traitement de faveur à quiconque, à perdre leur indépendance ou leur objectivité dans le cadre de leurs fonctions, à affecter la confiance du public envers le système de contrôle.

Les contrôleurs ne peuvent exercer un autre emploi ou une activité rémunérée qu'avec l'autorisation expresse du Comité<sup>2</sup>. Toute activité externe, rémunérée ou non, ne peut être exercée par un contrôleur si elle affecte ou peut être perçue comme affectant son indépendance ou son objectivité, nuit à ses responsabilités ou porte atteinte aux intérêts ou à la réputation du Corps.

Peuvent être adjoints aux contrôleurs après accord du H3C, des professionnels en exercice, des spécialistes de secteurs économiques particuliers, dont l'intervention est nécessaire compte tenu de la spécificité technique d'un mandat à contrôler. Le Corps peut également consulter des « sachants ».

La CNCC veille au respect du secret professionnel par l'ensemble des intervenants au contrôle.

Les membres élus et autres membres des instances professionnelles s'interdisent toute immixtion dans l'orientation et le déroulement des opérations de contrôle réalisées par le Corps. A cet effet, le Corps ne peut recevoir aucune instruction sur l'exécution des opérations de contrôle autre que celles données par le H3C.

#### ARTICLE 4

Le Corps réalise les contrôles des cabinets EIP.

Il est notamment chargé :

- de mettre en œuvre les orientations des contrôles décidées par le H3C,
- de planifier les contrôles et coordonner les moyens nécessaires,
- d'effectuer les opérations de contrôle,
- de veiller au caractère contradictoire de la procédure de contrôle,
- d'établir les rapports de contrôle,
- de rendre compte de façon régulière de l'exécution des travaux,

Le Comité peut proposer au H3C de faire déléguer le contrôle des mandats non EIP d'un cabinet EIP à des contrôleurs praticiens. Le Comité peut également proposer au H3C de faire déléguer le contrôle de certains cabinets EIP à des contrôleurs praticiens en fonction d'une approche par les risques.

Dans le cadre de cette délégation, le Corps conserve la maîtrise des opérations de contrôle et établit un rapport de contrôle.

Pour exercer ses missions, le Corps obtient, si nécessaire, le concours des autres services de la CNCC ainsi que celui des CRCC, soit au titre de leur participation directe à certains travaux de contrôle, soit au titre du traitement et de la transmission des informations indispensables pour le bon fonctionnement des opérations de contrôle.

---

<sup>2</sup> À l'exception des activités liées à la production des œuvres à caractère scientifique, littéraire ou artistique, et le concours apporté aux œuvres d'intérêt général (enseignement, éducation, bienfaisance).

*Décision 2007-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

#### ARTICLE 5

Le contrôle des cabinets non EIP est effectué par des contrôleurs praticiens selon les orientations, le cadre et les modalités définis par le H3C.

Les CRCC désignent un contrôleur praticien responsable des opérations de contrôle d'un cabinet. Elles mettent en œuvre les orientations des contrôles décidées par le H3C.

#### ARTICLE 6

Les contrôleurs, et plus généralement ceux qui procèdent directement aux contrôles, doivent maintenir un haut niveau d'expertise. A cet effet, ils suivent une formation appropriée en matière de contrôle légal des comptes et d'information financière, ainsi qu'aux méthodes de l'examen d'assurance qualité.

#### ARTICLE 7

Le contrôle d'un cabinet fait l'objet d'un pré-rapport exposant les opérations de contrôle réalisés et leurs résultats, au vu duquel le cabinet contrôlé est appelé à faire valoir ses observations.

Le pré-rapport accompagné des observations du cabinet contrôlé est transmis au H3C et à l'AMF s'il s'agit d'un cabinet détenant des mandats concernant des personnes relevant de son autorité.

Une réunion contradictoire est organisée, si nécessaire, en présence du cabinet contrôlé et du contrôleur.

A l'issue de cette procédure, ce pré-rapport devient un rapport adressé au cabinet contrôlé, au H3C, à la CNCC, à la CRCC concernée et à l'AMF s'il s'agit d'un cabinet détenant des mandats concernant des personnes relevant de son autorité. Les commentaires du cabinet contrôlé font partie intégrante du rapport.

Annexe 6.4. **Délibération du 21 décembre 2007 sur la mise en œuvre du système instauré par décision du 6 juillet 2007 relatif aux contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes**

Le 21 décembre 2007

*Mise en œuvre du système instauré par décision du 6 juillet 2007  
relatif aux contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes*

*Délibération du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes*

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes a adopté le 6 juillet 2007 un nouveau système des contrôles périodiques dont la mise en place requiert l'application de principes directeurs énoncés dans un document joint à sa [décision 2007-01](#).

L'application du 5<sup>ème</sup> principe directeur a conduit à créer un comité entre le Haut Conseil et la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, chargé de rendre opérationnelle cette nouvelle organisation.

Sur proposition du comité, le Haut Conseil a approuvé le programme 2008 de contrôle des commissaires aux comptes suivant :

Catégorie de cabinet (1)	Cabinets détenant	EIP			non EIP		
		Population (2) Nombre de cabinets EIP	Programme EIP 2008 Nombre de cabinets EIP sélectionnés	Taux de couverture	Population (2) Nombre de cabinets non EIP	Programme non EIP 2008 Nombre de cabinets non EIP sélectionnés	Taux de couverture
<b>C</b>	de 1 à 5 mandats	142	24	17%	4 380	348	8%
	de 6 à 20 mandats	327	69	21%			
	de 21 à 50 mandats	339	93	27%			
	de 51 à 100 mandats	190	76	40%			
<b>B</b>	+ de 100 mandats	163	45	28%	100	8	8%
	nombre de mandats détenus inconnu (3)		5			133	
	<b>sous-total</b>	<b>1 161</b>	<b>312</b>	<b>27%</b>			
<b>A</b>	BIG 6	6	2	33%			
	<b>Total</b>	<b>1 167</b>	<b>314</b>	<b>27%</b>	<b>9 908</b>	<b>1 105</b>	<b>11%</b>

(1) Classification en application de la décision 2005-03 du haut Conseil

(2) nombre de structure d'exercice titulaire de mandats de commissariats aux comptes au 31/12/2005 : source CNCC

(3) 5 cabinets EIP et 133 cabinets non EIP n'ont pu être classés, le nombre de mandats qu'ils détiennent n'ayant pas été indiqués

*Délibération du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

A ce programme, et conformément aux orientations précédentes du Haut Conseil, il conviendra d'ajouter une liste de cabinets :

- en application du principe d'extension du contrôle au cours d'une même période à l'ensemble des cabinets appartenant à un « groupe de cabinet<sup>1</sup> » ou à un réseau, énoncé dans la décision 2005-03 du Haut Conseil ;
- en application de la notion de « cabinet » définie dans la décision 2007-01 du Haut Conseil, qui conduit à retenir les différentes structures d'exercice du commissariat aux comptes partageant des politiques et des procédures communes sous une direction générale unique.

La liste nominative des cabinets soumis à un contrôle périodique au titre de l'année 2008 est communiquée au Secrétaire général du Haut Conseil qui s'assure de sa cohérence avec le programme approuvé par le Haut Conseil. Elle est également communiquée à l'Autorité des marchés financiers, pour ce qui la concerne, en application du 7<sup>ème</sup> principe directeur énoncé dans la décision 2007-01.

Par ailleurs, le programme de contrôle devra comporter la possibilité d'intégrer, dans le cadre des contrôles périodiques, d'autres cabinets à la suite d'une demande provenant du Secrétaire général du Haut Conseil. Il devra également, si nécessaire, intégrer les contrôles à effectuer dans le cadre de la coopération entre les divers systèmes de supervision publique instaurés par les homologues étrangers du Haut Conseil.

Ce programme devra être mis en application dès janvier 2008.

***Philippe STEING***

***Secrétaire Général***

***Christine THIN***

***Présidente***

---

<sup>1</sup> Existence de liens capitalistiques.