

Annexes

FONCTIONNEMENT DU HAUT CONSEIL

Pas d'annexe

ACTIVITÉ NORMATIVE

Annexe 2.1. Liste des normes d'exercice professionnel au 31 janvier 2009p. 55

Normes homologuées en 2008

Annexe 2.2. Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptesp. 57

Annexe 2.3. Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptesp. 60

Annexe 2.4. Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptesp. 65

Annexe 2.5. Consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptesp. 69

Annexe 2.6. Constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptesp. 72

Annexe 2.7. Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entitésp. 75

Annexe 2.8. Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprisesp. 78

Norme homologuée en janvier 2009

Annexe 2.9. Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L.823-12-1 du code de commerce.....p. 81

Communiqué du Haut Conseil

Annexe 2.10. Communiqué du 9 décembre 2008 – Intervention du commissaire aux comptes dans un contexte de crise.....p. 83

DÉONTOLOGIE ET INDÉPENDANCE

Avis sur saisines individuelles publiés en 2008

Annexe 3.1.	Avis du Haut Conseil du 21 février 2008	p. 84
Annexe 3.2.	Avis du Haut Conseil du 07 avril 2008	p. 88
Annexe 3.3.	Avis du Haut Conseil du 07 avril 2008	p. 90
Annexe 3.4.	Avis du Haut Conseil du 01 juillet 2008	p. 92
Annexe 3.5.	Avis du Haut Conseil du 01 juillet 2008	p. 94
Annexe 3.6.	Avis du Haut Conseil du 30 septembre 2008	p. 97
Annexe 3.7.	Avis du Haut Conseil du 23 octobre 2008	p. 99
Annexe 3.8.	Avis du Haut Conseil du 24 octobre 2008	p. 101
Annexe 3.9.	Avis du Haut Conseil du 30 décembre 2008	p. 103

ACTIVITÉ JURIDICTIONNELLE

Pas d'annexe

COOPÉRATION INTERNATIONALE

Pas d'annexe

CONTRÔLES PÉRIODIQUES

Annexe 6.1.	Décision 2007-01 relative à l'adoption du nouveau système des contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes	p. 106
Annexe 6.2.	Décision 2008-04 relative à la définition des engagements à respecter par les contrôleurs non praticiens	p. 115
Annexe 6.3.	Méthodologie du contrôle	p. 119
Annexe 6.4.	Programme de contrôle faisant l'objet d'une restitution	p. 121
Annexe 6.5.	Décision 2009-02 relative aux principes directeurs du système des contrôles périodiques	p. 123

Annexe 2.1. : Liste des normes d'exercice professionnel au 31 mars 2009

Référence code de commerce	Intitulé de la norme homologuée	Date de signature de l'arrêté d'homologation
1. De la lettre de mission		
A823.1	Lettre de mission	14 déc 05
2. De la certification des comptes		
Des principes généraux		
A823.2	Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes	19 juil 06
A823.3	Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes	10 avr 07
A823.4	Documentation de l'audit des comptes	10 avr 07
A823.5	Planification de l'audit	06 oct 06
De l'analyse des risques		
A823.6	Anomalies significatives et seuil de signification	06 oct 06
A823.7	Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes	19 juil 06
A823.8	Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques	19 juil 06
Des techniques de contrôle		
A823.9	Caractère probant des éléments collectés	19 juil 06
A823.10	Caractère probant des éléments collectés – (applications spécifiques)	22 déc 06
A823.11	Les demandes de confirmation des tiers	22 déc 06
A823.12	Procédures analytiques	22 déc 06
A823.13	Sélection des éléments à contrôler	18 juil 07
A823.14	Déclarations de la direction	07 mai 07
Des contrôles de risques spécifiques au cours de la mission		
A823.15	Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes	10 avr 07
A823.16	Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non respect de textes légaux et réglementaires	07 mai 07
A823.17	Appréciation des estimations comptables	10 avr 07
A823.18	Continuité d'exploitation	07 mai 07

Annexe 2.1. : Liste des normes d'exercice professionnel au 31 mars 2009 (suite)

Des contrôles particuliers		
A823.19	Evènements postérieurs à la clôture de l'exercice	07 mai 07
A823.20	Changements comptables	07 mai 07
A823.21	Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes	07 mai 07
A823.22	Informations relatives aux exercices précédents	07 mai 07
De l'utilisation des travaux d'autres intervenants		
A823.23	Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne	07 mai 07
A823.24	Intervention d'un expert	10 avr 07
A823.25	Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité	10 avr 07
De l'élaboration des rapports de certification		
A823.26	Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés	18 juil 07
A823.27	Justification des appréciations	06 oct 06
De la certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1.		
A823.27-1	Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1	02 mars 09
3. Des autres interventions du commissaire aux comptes prévues par les textes légaux et réglementaires		
A823.28	Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires	29 nov 07
A823.29	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	05 mars 07
4. Des diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes		
A823.30	Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	20 mars 08
A823.31	Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	20 mars 08
A823.32	Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	20 mars 08
A823.33	Consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	01 août 08
A823.34	Constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	01 août 08
A823.35	Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entités	01 août 08
A823.36	Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprises	01 août 08

Annexe 2.2 : 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^{er}. – 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

A N N E X E

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.

Annexe 2.2. : Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)

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.

Annexe 2.2. : Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)

23 mars 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 19 sur 62

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 2.3. : 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^{er}. – 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.

Annexe 2.3. : Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)

23 mars 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 20 sur 62

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.

Annexe 2.3. : Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)

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 :

Annexe 2.3. : Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)

23 mars 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 20 sur 62

- 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 :

Annexe 2.3. : Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)

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 2.4. : 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^{er}. – 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.

Annexe 2.4. : Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)

23 mars 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 21 sur 62

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.

Annexe 2.4. : Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)

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 :

Annexe 2.4. : Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)

23 mars 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 21 sur 62

- 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 2.5. : Consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

9 août 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 9 sur 152

Décrets, arrêtés, circulaires

TEXTES GÉNÉRAUX

MINISTÈRE DE LA JUSTICE

Arrêté du 1^{er} août 2008 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

NOR : JUSC0819043A

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 18 juillet 2008 ;

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 28 juillet 2008,

Arrête :

Art. 1^{er}. – La norme d'exercice professionnel annexée au présent arrêté relative aux consultations 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 1^{er} août 2008.

Pour la ministre et par délégation :

*La directrice
des affaires civiles et du sceau,
P. FOMBEUR*

ANNEXE

NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AUX CONSULTATIONS ENTRANT DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES À LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Introduction

01. Avant l'arrêté des comptes, le commissaire aux comptes d'une entité peut être amené à délivrer, à la demande de cette dernière, des consultations sur des sujets en lien avec les comptes.

02. Le commissaire aux comptes peut délivrer des consultations si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11-II du code de commerce, la prestation entre dans les diligences directement liées à sa mission telles que définies par la présente norme d'exercice professionnel et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées, notamment celles visées à l'article 10 dudit code qui interdisent au commissaire aux comptes :

- de se mettre dans la position d'avoir à se prononcer, dans sa mission de certification, sur des documents, des évaluations ou des prises de position qu'il aurait contribué à élaborer ;
- et de prendre en charge, même partiellement, une prestation d'externalisation.

03. La consultation permet de donner un avis ou de fournir des éléments d'information. Elle nécessite la mise en œuvre de travaux non requis pour la mission de certification. Les avis peuvent être assortis de recommandations qui contribuent à l'amélioration des traitements comptables et de l'information financière.

04. La présente norme a pour objet de définir les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes peut réaliser la consultation demandée, les travaux qu'il met en œuvre pour ce faire et la forme sous laquelle celle-ci sera communiquée à l'entité.

Conditions requises

05. Le commissaire aux comptes intervient à la demande de l'entité, à partir des éléments d'information que celle-ci lui communique et dans le contexte particulier qui lui est présenté.

Annexe 2.5. : Consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)

9 août 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 9 sur 152

06. La consultation porte sur les comptes ou l'information financière.

Elle a pour objet :

- de donner un avis sur un projet de traduction comptable proposé par l'entité, au regard d'un référentiel comptable donné, pour une opération réalisée ou envisagée ;
- ou de donner un avis sur les conséquences d'une opération en matière d'informations financières ou comptable en fonction des différentes modalités de réalisation envisagées et décrites par l'entité au regard de textes, projets de texte ou pratiques ;
- ou de donner un avis quant à la conformité aux textes comptables applicables d'un manuel de principes ou de procédures comptables, d'un plan de comptes ou d'un format de liasse de consolidation, établis par l'entité, y compris à l'état de projet ;
- ou de donner un avis sur la démarche définie par l'entité pour mettre en œuvre un référentiel comptable ou pour procéder à l'identification des divergences entre les normes appliquées par l'entité ou le groupe et de nouvelles normes applicables. Cette intervention ne peut consister à participer à la rédaction de procédures ou à l'établissement de données ou de documents, ou à leur mise en place ;
- ou de fournir des éléments d'information concernant des textes, des projets de texte, des pratiques ou des interprétations, applicables à une situation ou un contexte particulier, contribuant à la bonne compréhension par l'entité des règles, méthodes et principes ou de ses obligations ;
- ou d'informer les responsables concernés au sein de l'entité, notamment les responsables comptables et financiers, sur les conséquences générales ou les difficultés d'application d'un référentiel, d'un texte, d'un projet de texte ou de pratiques.

07. La consultation peut concerner l'entité elle-même, une entité qui la contrôle ou une entité qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

08. Le commissaire aux comptes s'assure que l'entité a réalisé une analyse préalable de l'opération dans son contexte.

09. La consultation ne comporte pas d'appréciation sur l'opportunité de l'opération objet de la consultation ou sur son montage juridique, fiscal et financier.

10. Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande pour s'assurer :

- que le sujet de la consultation respecte les conditions requises par la présente norme ;
- et que les conditions de son intervention et l'utilisation prévue de sa consultation sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession.

11. 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.

12. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

Travaux du commissaire aux comptes

13. 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.

14. Le commissaire aux comptes examine les éléments d'information communiqués par l'entité au regard du contexte particulier qui lui est présenté. Il réalise ses travaux à partir de ces éléments, des textes légaux et réglementaires, des positions de doctrine et des pratiques dont il a connaissance.

15. Le commissaire aux comptes demande à l'entité de lui communiquer les consultations éventuellement établies sur le sujet par d'autres intervenants.

Forme de la consultation

16. La consultation du commissaire aux comptes est formalisée dans un document daté et signé.

17. Le commissaire aux comptes établit un document qui comporte :

- un titre précisant qu'il s'agit d'une consultation ;
- l'identité du destinataire de la consultation au sein de l'entité ;
- le rappel de sa qualité de commissaire aux comptes ;
- l'identification de l'entité concernée ;
- l'exposé du contexte (question posée, éléments d'information communiqués et limitation du domaine couvert) ;
- un rappel des rôles respectifs de l'entité et du commissaire aux comptes, précisant notamment qu'il n'appartient pas au commissaire aux comptes de participer à la décision de procéder ou non à l'opération envisagée ou de choisir le traitement comptable, qui relève de l'entité ;
- le corps de la consultation incluant, selon le cas :
 - son analyse de la situation et des faits, avec, le cas échéant, les références aux textes légaux et réglementaires ou à la doctrine, ainsi qu'une synthèse, son avis ou ses recommandations éventuelles ;
 - les éléments d'information sur les textes qui font l'objet de la demande de l'entité ;
- toutes remarques utiles permettant au destinataire de mesurer la portée et les limites de la consultation, précisant notamment que celle-ci vise seulement le cas d'espèce et le contexte décrits et qu'elle a été établie sur la base des textes, projets de texte ou pratiques existant à la date de son établissement ;

Annexe 2.5. : Consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)

9 août 2008	JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE	Texte 9 sur 152
<ul style="list-style-type: none"> - la date du document ; - l'identification et la signature du commissaire aux comptes. 		
Documentation		
<p>18. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier la consultation, les documents obtenus de l'entité et les autres éléments sur lesquels il a fondé sa consultation.</p>		
Co-commissariat aux comptes		
<p>19. Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, l'intervention peut être demandée à un seul commissaire aux comptes.</p>		
<p>20. Il appartient alors au commissaire aux comptes qui réalise l'intervention :</p> <ul style="list-style-type: none"> - d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de la nature et de l'objet de l'intervention ; - de leur communiquer une copie de la consultation. 		

Annexe 2.6. : Constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

9 août 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 10 sur 152

Décrets, arrêtés, circulaires

TEXTES GÉNÉRAUX

MINISTÈRE DE LA JUSTICE

Arrêté du 1^{er} août 2008 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

NOR : JUSC0819045A

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 18 juillet 2008 ;

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 28 juillet 2008,

Arrête :

Art. 1^{er}. – La norme d'exercice professionnel annexée au présent arrêté, relative aux constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité 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 1^{er} août 2008.

Pour la ministre et par délégation :

*La directrice
des affaires civiles et du sceau,
P. FOMBEUR*

A N N E X E

NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AUX CONSTATS À L'ISSUE DE PROCÉDURES CONVENUES AVEC L'ENTITÉ ENTRANT DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES À LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Introduction

01. L'entité, en dehors de toute obligation légale, peut avoir besoin de constats résultant de procédures de contrôle spécifiques mises en œuvre sur des sujets déterminés en lien avec les comptes.

Elle peut demander à son commissaire aux comptes de mettre en œuvre ces procédures de contrôle.

Ces procédures, définies en accord entre l'entité et le commissaire aux comptes, sont dénommées « procédures convenues » et donnent lieu à l'établissement d'un rapport.

02. L'entité demande la réalisation de procédures convenues lorsqu'elle-même, ou un tiers identifié par elle, souhaite tirer ses propres conclusions à partir des constats qui lui sont rapportés.

Les procédures convenues ne conduisent pas à une opinion d'audit, à une conclusion d'examen limité ou à une attestation du commissaire aux comptes.

Le rapport présentant les constats qui résultent de la mise en œuvre des procédures convenues n'est pas destiné à être rendu public par l'entité.

03. Le commissaire aux comptes peut mettre en œuvre des procédures convenues 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 la présente norme d'exercice professionnel et si, en outre, les dispositions du code de déontologie, notamment celles rappelées au paragraphe 09 ci-après, sont respectées.

04. La présente norme a pour objet de définir les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes peut mettre en œuvre des procédures convenues, les travaux qu'il réalise et la formulation des constats qui en découlent.

Annexe 2.6. : Constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)

9 août 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 10 sur 152

Conditions requises

05. Les constats sont réalisés à la demande de l'entité.
06. Les procédures convenues sont mises en œuvre en utilisant tout ou partie des techniques de contrôle décrites dans la norme d'exercice professionnel relative au caractère probant des éléments collectés.
07. Les procédures convenues ne peuvent porter que sur :
- des comptes, des états comptables ou des éléments des comptes de l'entité, selon les définitions qu'en donne la norme d'exercice professionnel relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ;
 - des informations, des données ou des documents de l'entité ayant un lien avec la comptabilité ou avec les données sous-tendant la comptabilité ;
 - des éléments du contrôle interne de l'entité relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.
08. Le commissaire aux comptes peut réaliser des constats résultant de procédures convenues relatifs à l'entité elle-même, à une entité qui la contrôle ou à une entité qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.
09. Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande pour s'assurer :
- que l'intervention demandée respecte les conditions requises par la présente norme ;
 - et que les conditions de son intervention et l'utilisation prévue de son rapport 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, la mise en œuvre de toute mission d'expertise dans un contentieux dans lequel l'entité ou ses dirigeants seraient impliqués et la prise en charge même partielle d'une prestation d'externalisation.
10. Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les procédures, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.
11. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

Travaux du commissaire aux comptes

12. Le commissaire aux comptes convient avec l'entité :
- des informations, données, documents ou éléments du contrôle interne sur lesquels portent les procédures à mettre en œuvre ;
 - de la nature, de l'étendue et du calendrier des procédures à mettre en œuvre ;
 - des modalités de restitution des travaux et des constats qui en résultent ;
 - des conditions restrictives de diffusion du rapport.
- Il peut conditionner son intervention à l'obtention de déclarations écrites de la direction.
13. 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, qui comporte les éléments décrits au paragraphe 12 de la présente norme.
14. Le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures convenues avec l'entité et relate les constats qui en résultent dans un rapport.

Forme du rapport

15. Le commissaire aux comptes, qui n'a pas défini lui-même les procédures à mettre en œuvre et ne peut pas connaître les conclusions qui pourraient être tirées de ses constats, précise clairement dans son rapport la portée et les limites de son intervention afin que les constats relatés dans son rapport ne puissent pas donner lieu à une interprétation inappropriée.
16. Le rapport comporte :
- un titre précisant qu'il s'agit d'un rapport de constats résultant de procédures convenues ;
 - 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 ;
 - un exposé sommaire du contexte de l'intervention ;
 - l'identification des informations, données, documents ou éléments du contrôle interne de l'entité sur lesquels portent les procédures convenues ;
 - la description des procédures mises en œuvre et la mention que celles-ci correspondent aux procédures convenues avec l'entité et ne constituent ni un audit ni un examen limité ;
 - la formulation des résultats sous forme de constats ;
 - toutes remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites du rapport émis ;
 - la date du rapport ;
 - l'identification et la signature du commissaire aux comptes.

Annexe 2.6. : Constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)

9 août 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 10 sur 152

Documentation

17. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments qui :
- permettent d'établir que l'intervention a été réalisée dans le respect de la présente norme d'exercice professionnel ;
 - permettent, conformément aux principes de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes, à toute personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à l'intervention d'être en mesure de comprendre la nature et l'étendue des procédures mises en œuvre ainsi que les constats qui en résultent.
18. Le commissaire aux comptes applique les dispositions des paragraphes 6 à 8 de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes.

Co-commissariat aux comptes

19. Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, l'intervention peut être demandée à un seul commissaire aux comptes.
20. Il appartient alors au commissaire aux comptes qui réalise l'intervention :
- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de la nature et de l'objet de l'intervention ;
 - de leur communiquer une copie du rapport.

Annexe 2.7. : Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entités

9 août 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 11 sur 152

Décrets, arrêtés, circulaires

TEXTES GÉNÉRAUX

MINISTÈRE DE LA JUSTICE

Arrêté du 1^{er} août 2008 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entités

NOR : JUSC0819047A

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 18 juillet 2008 ;

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 28 juillet 2008,

Arrête :

Art. 1^{er}. – La norme d'exercice professionnel annexée au présent arrêté relative aux prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entités 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 1^{er} août 2008.

Pour la ministre et par délégation :

*La directrice
des affaires civiles et du sceau,
P. FOMBEUR*

A N N E X E

NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AUX PRESTATIONS ENTRANT DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES À LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES RENDUES LORS DE L'ACQUISITION D'ENTITÉS

Introduction

01. Une entité, lorsqu'elle a engagé un processus d'acquisition d'une autre entité, peut avoir besoin de travaux spécifiques portant sur des informations fournies par cette dernière. Elle peut demander à son commissaire aux comptes de réaliser ces travaux, qualifiés de « diligences d'acquisition ».

02. Pour les besoins de la présente norme, l'entité dont l'acquisition est envisagée est dénommée « cible ». La « cible » peut désigner une ou plusieurs entreprises, ou une ou plusieurs branches d'entreprises. L'acquisition peut porter sur tout ou partie des titres de la « cible ». Elle peut correspondre à une prise de participation complémentaire.

03. Le commissaire aux comptes peut effectuer les travaux demandés 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 la présente norme d'exercice professionnel et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées.

04. La présente norme a pour objet de définir les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à intervenir dans une « cible », les travaux qu'il met en œuvre et la forme des rapports qu'il délivre.

Conditions requises

05. Sous réserve de l'accord de la « cible », le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser à la demande de l'entité, sur les comptes et l'information financière de la « cible » ou sur les données qui les sous-tendent :

Annexe 2.7. : Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entités (suite)

9 août 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 11 sur 152

- des constats à l'issue de procédures convenues ;
- des consultations ;
- un audit au sens de la norme relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ou un examen limité au sens de la norme relative à l'examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

06. Les travaux du commissaire aux comptes sont effectués en mettant en œuvre tout ou partie des techniques de contrôle décrites dans la norme d'exercice professionnel relative au caractère probant des éléments collectés.

07. Les constats à l'issue de procédures convenues qui peuvent être réalisés dans un contexte d'acquisition portent :

- sur des comptes, états comptables ou éléments des comptes de la « cible », selon les définitions qu'en donne la norme d'exercice professionnel relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ;
- sur des informations, données ou documents fournis par la « cible » ayant un lien avec la comptabilité, ou les données sous-tendant celle-ci ;
- sur des éléments du contrôle interne relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière de la « cible ».

08. Les consultations qui peuvent être réalisées dans un contexte d'acquisition ont pour objet :

- de donner des avis sur la traduction comptable de situations dans lesquelles se trouve la « cible » ou d'opérations réalisées par celle-ci ; les avis peuvent notamment porter sur les risques susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes de la « cible » ou d'avoir une incidence sur son fonctionnement futur, voire sur la continuité de son exploitation et sur la traduction comptable de ces risques ;
- ou de donner un avis quant à la conformité aux textes comptables applicables ou aux règles appliquées par l'entité des règles appliquées par la « cible », éventuellement décrites dans un manuel de principes ou de procédures comptables ou dans un plan de comptes établi par la « cible » ;
- ou de donner un avis sur les conséquences de l'acquisition envisagée en matière comptable ou d'information financière ;
- ou de fournir des éléments d'information concernant des textes, projets de texte, des pratiques ou des interprétations applicables au contexte particulier de l'acquisition, qui portent sur les comptes ou l'information financière.

Ces avis peuvent être assortis de recommandations contribuant à l'amélioration des traitements comptables et de l'information financière.

09. Le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser un audit ou un examen limité sur les comptes, états comptables ou éléments des comptes de la « cible » dans les conditions requises aux paragraphes 07 à 13 des normes relatives à l'audit et à l'examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

10. Le commissaire aux comptes d'une entité peut intervenir si l'acquisition est envisagée par l'entité dont il est commissaire aux comptes, par une entité contrôlée par celle-ci ou par une entité qui la contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

11. Les travaux du commissaire aux comptes ne peuvent pas inclure la participation :

- à la recherche d'entités à acquérir ;
- au tri des cibles potentielles ;
- à la préparation de comptes *pro forma* ou prévisionnels ;
- à la représentation de l'acquéreur dans la négociation du contrat d'acquisition ;
- à la gestion administrative de la transaction ;
- à la valorisation de la cible ou à la détermination du prix de la transaction ;
- à l'élaboration de montages juridiques, fiscaux ou financiers liés au schéma de reprise ;
- à l'émission d'une appréciation sur l'opportunité de l'opération.

12. Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande pour s'assurer :

- que l'intervention qui lui est demandée respecte les conditions requises par la présente norme,
- et que les conditions de son intervention et l'utilisation prévue de son rapport sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession.

13. 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.

14. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

Travaux du commissaire aux comptes

15. 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.

16. Lorsque l'entité demande des constats, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative aux constats à l'issue de procédures convenues entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

Annexe 2.7. : Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entités (suite)

9 août 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 11 sur 152

17. Lorsque l'entité demande une consultation, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative aux consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

18. Lorsque l'entité demande un audit concernant des informations de la « cible », le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

19. Lorsque l'entité demande un examen limité, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative à l'examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

20. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire d'obtenir des déclarations écrites de la direction de l'entité ou de la « cible ».

Rapports

21. Le commissaire aux comptes émet un rapport qui relate les résultats des travaux qu'il a réalisés.

22. Le rapport comporte un rappel de l'opération envisagée. Le titre du rapport précise que celui-ci a été établi dans le cadre de diligences d'acquisition.

23. Le rapport comporte par ailleurs, en fonction des travaux réalisés, les éléments prévus dans les normes :

- constats à l'issue de procédures convenues entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ;
- consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ;
- audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ;
- examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes.

Documentation

24. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments qui :

- permettent d'établir que l'intervention a été réalisée dans le respect de la présente norme d'exercice professionnel ;
- permettent, conformément aux principes de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes, à toute personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à l'intervention d'être en mesure de comprendre la nature et l'étendue des procédures mises en œuvre ainsi que les résultats qui en découlent.

25. Le commissaire aux comptes applique les dispositions des paragraphes 6 à 8 de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes.

Co-commissariat aux comptes

26. Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, l'intervention peut être demandée à un seul commissaire aux comptes.

27. Il appartient alors au commissaire aux comptes qui réalise l'intervention :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de la nature et de l'objet de l'intervention ;
- de leur communiquer une copie de son rapport.

Annexe 2.8. : Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprises

9 août 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 12 sur 152

Décrets, arrêtés, circulaires

TEXTES GÉNÉRAUX

MINISTÈRE DE LA JUSTICE

Arrêté du 1^{er} août 2008 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprises

NOR : JUSC0819049A

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 18 juillet 2008 ;

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 28 juillet 2008,

Arrête :

Art. 1^{er}. – La norme d'exercice professionnel annexée au présent arrêté relative aux prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprises 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 1^{er} août 2008.

Pour la ministre et par délégation :

*La directrice
des affaires civiles et du sceau,
P. FOMBEUR*

A N N E X E

NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AUX PRESTATIONS ENTRANT DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES À LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES RENDUES LORS DE LA CESSION D'ENTREPRISES

Introduction

01. Une entité peut avoir besoin, lorsqu'elle envisage de céder une entreprise, de travaux spécifiques portant sur les informations de cette entreprise. Elle peut demander à son commissaire aux comptes de réaliser ces travaux, qualifiés de « diligences de cession ».

02. Au sein de la présente norme, le terme « entreprise » désigne soit une ou plusieurs branches d'activité, soit une ou plusieurs entités dont la cession est envisagée.

03. Le commissaire aux comptes peut effectuer les travaux demandés 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 la présente norme d'exercice professionnel et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées.

04. La présente norme a pour objet de définir les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser l'intervention demandée, les travaux qu'il met en œuvre et la forme des rapports qu'il délivre.

Conditions requises

05. Le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser à la demande de l'entité, sur les comptes et l'information financière de l'entreprise ou sur les données qui les sous-tendent :

Annexe 2.8. : Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprises (suite)

9 août 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 12 sur 152

- des constats à l'issue de procédures convenues ;
 - des consultations ;
 - des attestations ;
 - un audit au sens de la norme relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ou un examen limité au sens de la norme relative à l'examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.
06. Les travaux du commissaire aux comptes sont effectués en mettant en œuvre tout ou partie des techniques de contrôle décrites dans la norme d'exercice professionnel relative au caractère probant des éléments collectés.
07. Les constats à l'issue de procédures convenues qui peuvent être réalisés dans un contexte de cession portent :
- sur des comptes, états comptables ou éléments des comptes de l'entreprise, selon la définition qu'en donne la norme d'exercice professionnel relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ;
 - sur des informations, données ou documents de l'entreprise ayant un lien avec la comptabilité ou les données sous-tendant celle-ci ;
 - sur des éléments du contrôle interne relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière de l'entreprise.
08. Les consultations qui peuvent être réalisées dans un contexte de cession ont pour objet :
- de donner des avis sur la traduction comptable de situations dans lesquelles se trouve l'entreprise, ou d'opérations réalisées par celle-ci ; les avis peuvent notamment porter sur les risques susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes de l'entreprise ou d'avoir une incidence sur son fonctionnement futur, voire sur la continuité de son exploitation et sur la traduction comptable de ces risques ;
 - ou de donner un avis sur les conséquences de la cession envisagée en matière comptable ou d'information financière ;
 - ou de fournir des éléments d'information concernant des textes, projets de textes, des pratiques ou des interprétations applicables au contexte particulier de la cession, qui portent sur les comptes ou l'information financière.
- Ces avis peuvent être assortis de recommandations contribuant à l'amélioration des traitements comptables et de l'information financière.
09. Le commissaire aux comptes est autorisé à établir des attestations sur des informations établies par l'entité ou l'entreprise et ayant un lien avec la comptabilité ou avec des données sous-tendant la comptabilité de l'entreprise.
- Ces informations peuvent être chiffrées ou qualitatives ou porter sur des procédures de contrôle interne de l'entreprise.
10. Le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser un audit ou un examen limité sur les comptes, états comptables ou éléments de comptes de l'entreprise dans les conditions définies aux paragraphes 07 à 13 des normes relatives à l'audit et à l'examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes.
11. Le commissaire aux comptes d'une entité peut intervenir si la cession est envisagée par l'entité dont il est commissaire aux comptes, par une entité contrôlée par celle-ci ou par une entité qui la contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.
12. Les travaux du commissaire aux comptes ne peuvent pas inclure la participation :
- à l'établissement du mémorandum de présentation de l'entreprise à l'acquéreur ;
 - à la recherche d'éventuels acquéreurs ;
 - à la préparation de comptes *pro forma* ou prévisionnels de l'entreprise, à l'élaboration des hypothèses de marché ou des évaluations correspondantes ;
 - à la rédaction du contrat de cession, à la représentation de l'entité cédante dans la négociation du contrat de cession ou dans le cadre de litiges éventuels nés de la cession ;
 - à la gestion administrative de l'opération de cession, en particulier à l'organisation et à la gestion de la *data-room* ;
 - à des travaux de valorisation de l'entreprise ou de détermination du prix de la transaction ;
 - à l'élaboration de montages juridiques, fiscaux ou financiers liés au schéma de cession ;
 - à l'émission d'une appréciation sur l'opportunité de l'opération.
13. Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande pour s'assurer :
- que l'intervention qui lui est demandée respecte les conditions requises par la présente norme ;
 - et que les conditions de son intervention et l'utilisation prévue de son rapport sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession.
14. 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.
15. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

Annexe 2.8. : Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprises (suite)

9 août 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 12 sur 152

Travaux du commissaire aux comptes

16. 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.

17. Lorsque l'entité demande des constats, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative aux constats à l'issue de procédures convenues entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

18. Lorsque l'entité demande une consultation, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative aux consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

19. Lorsque l'entité demande une attestation, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative aux attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

20. Lorsque l'entité demande un audit concernant des informations de l'entreprise, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

21. Lorsque l'entité demande un examen limité, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative à l'examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

22. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire d'obtenir des déclarations écrites de la direction de l'entité ou de l'entreprise.

Rapports

23. Le commissaire aux comptes émet un rapport qui relate les résultats des travaux qu'il a réalisés.

24. Le rapport comporte un rappel de l'opération envisagée. Le titre du rapport précise que celui-ci a été établi dans le cadre de diligences de cession.

25. Le rapport comporte par ailleurs, en fonction des travaux réalisés, les éléments prévus dans les normes :

- constats à l'issue de procédures convenues entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ;
- consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ;
- attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ;
- audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ;
- examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes.

Documentation

26. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments qui :

- permettent d'établir que l'intervention a été réalisée dans le respect de la présente norme d'exercice professionnel ;
- permettent, conformément aux principes de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes, à toute personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à l'intervention d'être en mesure de comprendre la nature et l'étendue des procédures mises en œuvre ainsi que les résultats qui en découlent.

27. Le commissaire aux comptes applique les dispositions des paragraphes 6 à 8 de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes.

Co-commissariat aux comptes

28. Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, la prestation peut être demandée à un seul commissaire aux comptes.

29. Il appartient alors au commissaire aux comptes qui réalise l'intervention :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de la nature et de l'objet de l'intervention ;
- de leur communiquer une copie de son rapport.

Annexe 2.9. : Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L.823-12-1 du code de commerce

14 mars 2009

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 23 sur 124

Décrets, arrêtés, circulaires

TEXTES GÉNÉRAUX

MINISTÈRE DE LA JUSTICE

Arrêté du 2 mars 2009 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à la certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1 du code de commerce

NOR : JUSC0904364A

La garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2, L. 823-12-1 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 22 décembre 2008 ;

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 8 janvier 2009,

Arrête :

Art. 1^{er}. – La norme d'exercice professionnel relative à la certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1 du code de commerce est homologuée.

Art. 2. – A la sous-section 2 de la section 3 du chapitre III du titre II du livre VIII de la partie Arrêtés du code de commerce intitulée « De la certification des comptes », il est ajouté un paragraphe 8 ainsi rédigé :

« *Paragraphe 8.* – De la certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1.

« *Art. A. 823-27-1.* – La norme d'exercice professionnel relative à la certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE À LA CERTIFICATION DES COMPTES ANNUELS DES ENTITÉS MENTIONNÉES À L'ARTICLE L. 823-12-1 DU CODE DE COMMERCE

Introduction

1. Conformément au premier alinéa de l'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".

2. La présente norme a pour objet de définir les principes et des modalités de mise en œuvre applicables à l'audit réalisé par le commissaire aux comptes en vue de certifier les comptes des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1.

Principes

3. Pour fonder son opinion sur les comptes, le commissaire aux comptes accomplit les diligences prévues par les normes d'exercice professionnel relatives à la certification des comptes, dont il adapte les modalités de mise en œuvre en se fondant sur son jugement professionnel et sur la présente norme.

4. En particulier, les dispositions de la norme d'exercice professionnel "principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes" s'appliquent.

Principales modalités de mise en œuvre

5. Le commissaire aux comptes adapte, s'il y a lieu, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour prendre en compte notamment : le nombre peu élevé et la simplicité des opérations traitées par l'entité, l'organisation interne et les modes de financement de l'entité, la présence d'un expert-comptable, l'implication directe du dirigeant dans le contrôle interne de l'entité, le nombre restreint d'associés.

Annexe 2.9. : Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L.823-12-1 du code de commerce (suite)

14 mars 2009

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 23 sur 124

Dans ce cadre, le commissaire aux comptes procède, notamment, aux adaptations visées aux paragraphes 6 à 16 de la présente norme.

6. Lettre de mission :

Le commissaire aux comptes intervenant dans ces entités fait explicitement référence à la présente norme dans sa lettre de mission, et adopte en fonction de son jugement professionnel une rédaction appropriée au contexte de l'entité contrôlée.

7. Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes :

Lors de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant de fraudes, le commissaire aux comptes utilise la connaissance qu'il a du contexte et du tissu économique dans lesquels évolue l'entité.

La communication directe qu'il a avec le dirigeant de l'entité, dans le cadre de sa mission, peut lui permettre d'appréhender le comportement et l'éthique professionnels de celui-ci.

8. Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes :

Dès lors que le commissaire aux comptes est en mesure d'apprécier le comportement et l'éthique professionnels du dirigeant, l'implication de ce dernier dans le processus d'autorisation et de contrôle des opérations peut constituer un élément de contrôle interne pertinent pour l'audit que le commissaire aux comptes peut utiliser pour alléger les procédures mises en œuvre à l'issue de l'évaluation des risques.

9. Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques :

Le commissaire aux comptes peut limiter la nature et l'étendue de ses contrôles de substance, en fonction notamment de l'environnement de contrôle de l'entité, du calendrier de son intervention si celui-ci lui permet de constater le dénouement des opérations enregistrées dans les comptes et enfin de la présence éventuelle d'un expert-comptable.

10. Demandes de confirmation des tiers :

Lorsque son intervention a lieu plusieurs semaines après la clôture de l'exercice, le commissaire aux comptes peut estimer pertinent de valider la réalité des créances clients par les encaissements intervenus sur la période subséquente, et de contrôler l'exhaustivité des dettes fournisseurs par rapport aux factures reçues ou aux règlements effectués postérieurement à la clôture. L'utilisation de ces techniques de contrôle permet de limiter le recours à des demandes de confirmation des clients et fournisseurs.

11. Appréciation des estimations comptables :

Le calendrier d'intervention du commissaire aux comptes peut lui permettre de s'appuyer, pour le contrôle de certaines estimations comptables, sur l'examen du dénouement postérieur à la clôture de l'exercice des opérations objets de ces estimations.

12. Événements postérieurs à la clôture de l'exercice :

Dans un environnement de contrôle caractérisé par une implication opérationnelle du dirigeant, le commissaire aux comptes peut privilégier un entretien avec celui-ci pour identifier les événements postérieurs à la clôture.

13. Déclarations de la direction :

Le commissaire aux comptes adapte au contexte de l'entité contrôlée la formulation des déclarations écrites qu'il demande à la direction, ou bien qu'il adresse au représentant légal de l'entité en lui demandant d'en confirmer les termes.

14. Utilisation des travaux d'un expert-comptable :

Lorsque l'entité a recours aux services d'un expert-comptable, le commissaire aux comptes peut utiliser les travaux réalisés par ce dernier en tant qu'éléments collectés à l'appui de ses conclusions. Dès lors que pour certains comptes il estime que ces travaux sont suffisants et appropriés, il se limite à mettre en œuvre des procédures analytiques lui permettant de comprendre l'évolution des comptes concernés.

15. Justification des appréciations :

Le commissaire aux comptes peut adopter une rédaction succincte pour la justification de ses appréciations au sein de son rapport sur les comptes annuels lorsque les comptes de l'entité contrôlée ne comportent pas d'estimations comptables significatives fondées sur des données subjectives, que la présentation des annexes et des états de synthèse ne présente pas de complexité particulière et que le nombre d'options dans le choix des méthodes comptables ou dans leurs modalités de mise en œuvre est réduit.

16. Documentation des travaux :

Le commissaire aux comptes constitue, dans le respect de l'article R. 823-10 et en prenant en compte les dispositions de la présente norme, un dossier adapté à la taille et aux caractéristiques de l'entité contrôlée et à la complexité de la mission. »

Art. 3. – Le présent arrêté sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 2 mars 2009.

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

Annexe 2.10. : Communiqué du 9 décembre 2008 –
Intervention du commissaire aux comptes dans un contexte de crise.

le 9 décembre 2008

Communiqué

A l'occasion des opérations de clôture des comptes de fin d'exercice dans le contexte actuel de crise, le Haut Conseil rappelle que les normes d'exercice professionnel homologuées depuis l'entrée en vigueur de la loi de sécurité financière constituent un cadre d'exercice professionnel qui permet aux commissaires aux comptes de réaliser un audit des comptes de manière appropriée.

Il appelle aussi l'attention des commissaires aux comptes sur l'importance, dans un tel contexte, de l'exercice du jugement professionnel dans l'exécution de la mission de certification des comptes.

La bonne application de ces normes, le choix pertinent des procédures d'audit, le respect des exigences déontologiques, l'exercice du jugement professionnel contribuent en effet à la qualité et à la fiabilité des rapports de certification des comptes et, par là même, à la sécurité de la communication financière.

Il souligne également que les recommandations émises par les régulateurs relatives aux normes comptables et les points de vigilance mis en exergue par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes en vue d'une bonne application des normes d'exercice professionnel contribuent efficacement à la démarche d'audit des commissaires aux comptes dans le cadre de la certification des comptes. Le Haut Conseil invite les professionnels concernés à être attentifs à l'ensemble de ces préconisations.

Annexe 3.1. : Avis du Haut Conseil du 21 février 2008



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.

Annexe 3.1. : Avis du Haut Conseil du 21 février 2008 (suite)

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.

Annexe 3.1. : Avis du Haut Conseil du 21 février 2008 (suite)

Avis du H3C

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

Annexe 3.1. : Avis du Haut Conseil du 21 février 2008 (suite)*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

Annexe 3.2. : Avis du Haut Conseil du 07 avril 2008



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.

Annexe 3.2. : Avis du Haut Conseil du 07 avril 2008 (suite)*Avis du H3C***Avis rendu par le Haut Conseil**

Le Haut Conseil relève que les articles L. 822 -11 II du code de commerce¹ et 10 du code de déontologie² 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 compte 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

¹ Applicable à compter du 2 août 2003

² Applicable à compter du 17 novembre 2005

Annexe 3.3. : Avis du Haut Conseil du 07 avril 2008



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.

Annexe 3.3. : Avis du Haut Conseil du 07 avril 2008 (suite)

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

Annexe 3.4. : Avis du Haut Conseil du 01 juillet 2008



Le 1^{er} juillet 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 l'indépendance
du commissaire aux comptes d'une association***

Introduction

Le Haut Conseil, a été saisi par le Procureur général près la Cour des comptes, sur le fondement de l'article R.821-6 du code de commerce, de la situation qui suit :

Le cabinet A est commissaire aux comptes d'une association d'intérêt public, dont il est par ailleurs adhérent et cotisant. Le cabinet A est membre de l'association en qualité de personne morale. Sa contribution annuelle versée à l'association représente l'équivalent de 71% des honoraires facturés au titre de sa mission de commissaire aux comptes.

Il ressort de l'article 8 des statuts de l'association que « *l'assemblée générale comprend les membres titulaires, bienfaiteurs et d'honneur présents ou représentés par un autre membre [...].*

L'assemblée entend les rapports sur la gestion du conseil d'administration, sur la situation financière et morale de l'association. Elle approuve les comptes de l'exercice clos, vote le budget de l'exercice suivant arrêté par le conseil d'administration, délibère sur les questions mises à l'ordre du jour et pourvoit, s'il y a lieu, au renouvellement des membres du conseil d'administration. [...] »

À partir de la situation exposée, le Haut Conseil a rendu le présent avis.

Avis rendu par le Haut Conseil

Le Haut Conseil relève que la qualité de membre de l'association donne accès à son titulaire aux assemblées générales avec voix délibérative, et notamment à celle qui statue sur les comptes de l'exercice.

Le cabinet A est ainsi conduit, au cours de l'assemblée générale annuelle de l'association, en tant que membre de l'association, à se prononcer sur les comptes et, en tant que commissaire aux comptes, à présenter son rapport sur lesdits comptes.

Annexe 3.4. : Avis du Haut Conseil du 01 juillet 2008 (suite)

Avis du H3C

Le Haut Conseil estime que cette situation porte atteinte à l'impartialité, à l'indépendance, et à l'apparence d'indépendance du commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission, au regard des articles 4 et 5 du code de déontologie. Il doit par conséquent démissionner de son mandat de commissaire aux comptes dans l'association.

Par ailleurs, le Haut Conseil estime qu'un versement du commissaire aux comptes à l'association dont il certifie les comptes ne doit en aucun cas constituer une rétrocession d'honoraires perçus par ce dernier au titre de sa mission légale.

Christine THIN
Présidente

Annexe 3.5. : Avis du Haut Conseil du 01 juillet 2008

Le 1^{er} juillet 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 l'exercice d'une mission en co-commissariat*

Introduction

Le Haut Conseil a été saisi par l'Autorité des marchés financiers (AMF), sur le fondement de l'article R. 821-6 du code de commerce, de la situation qui suit :

Selon l'auteur de la saisine, une société cotée, « la société X », a pour co-commissaires aux comptes Monsieur B et le cabinet A, représenté par Monsieur A.

Monsieur B exerce à la même adresse que le cabinet A dont il utilise les locaux, le secrétariat administratif et le support informatique. L'adresse e-mail de Monsieur B comporte le nom du cabinet A. Par ailleurs, le fils de Monsieur B est l'un des associés du cabinet A.

Pour l'exercice clos au 31 juillet 2006, la répartition des honoraires entre les commissaires aux comptes de la société X est la suivante :

- 100 % des honoraires relatifs à la certification des comptes consolidés ont été perçus par le cabinet A,
- les honoraires relatifs à la certification des comptes sociaux de la société X ont été répartis de manière égalitaire entre le cabinet A et Monsieur B.

Il est indiqué que Monsieur B participe uniquement aux réunions de synthèse et procède à une revue des comptes pris dans leur ensemble.

Les honoraires perçus par Monsieur B au titre de ce mandat représentent 30 % du chiffre d'affaires « audit » réalisé par ce dernier.

À partir de la situation exposée, le Haut Conseil s'est prononcé sur les sujets suivants :

- la répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes d'une entité, 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 ;
- l'indépendance des co-commissaires aux comptes d'une entité les uns à l'égard des autres ;
- l'appréciation de la dépendance financière d'un commissaire aux comptes à l'égard de l'entité dont il certifie les comptes.

Annexe 3.5. : Avis du Haut Conseil du 01 juillet 2008 (suite)*Avis du H3C***Avis rendu par le Haut Conseil****- Répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes d'une entité**

Il ressort de la situation exposée que les travaux relatifs à la certification des comptes consolidés sont réalisés exclusivement par l'un des co-commissaires aux comptes de la société X, hormis une revue des comptes pris dans leur ensemble et la participation de l'autre co-commissaire aux réunions de synthèse.

Le Haut Conseil est d'avis que la répartition des travaux décrite n'est pas conforme aux dispositions de la norme d'exercice professionnel homologuée par arrêté du 10 avril 2007¹ relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes. Cette répartition ne prévoit pas, en particulier, la réalisation par chaque commissaire aux comptes des diligences prévues au paragraphe 05 de ladite norme.

- Indépendance des co-commissaires aux comptes d'une entité les uns à l'égard des autres

Selon l'article 17 du code de déontologie « *Lorsque les comptes d'une personne ou d'une entité sont certifiés par plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci doivent appartenir à des structures d'exercice professionnel distinctes, c'est-à-dire qui n'ont pas de dirigeants communs, n'entretiennent pas entre elles de liens capitalistiques ou financiers et n'appartiennent pas à un même réseau. [...] ».*

Le Haut Conseil estime que les différents éléments exposés par l'auteur de la saisine constituent des indices d'appartenance à un réseau. Il en est ainsi du recours par l'un des co-commissaires aux comptes aux locaux, au secrétariat administratif et au support informatique de l'autre co-commissaire aux comptes, de l'utilisation par l'un des commissaires aux comptes d'une adresse de courrier électronique comportant le nom de l'autre, ou des liens de parenté décrits.

Aussi, le Haut Conseil est d'avis que les commissaires aux comptes de la société X n'appartiennent pas à des structures d'exercice professionnel distinctes, au sens de l'article 17 du code de déontologie.

- Appréciation de la dépendance financière d'un commissaire aux comptes à l'égard de l'entité dont il certifie les comptes

Selon le onzième considérant de la huitième directive du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés « *le niveau des honoraires perçus de l'entité contrôlée et/ou la structure des honoraires peuvent porter atteinte à l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit ».*

Selon l'article 34 du code de déontologie « *les honoraires facturés au titre d'une mission légale ne doivent pas créer de dépendance financière du commissaire aux comptes à*

¹ Cette date d'homologation est toutefois largement postérieure à la date de clôture des comptes pour la certification desquels la répartition des travaux est décrite par l'auteur de la saisine.

Annexe 3.5. : Avis du Haut Conseil du 01 juillet 2008 (suite)

Avis du H3C

l'égard de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés ou d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle. [...]

Lorsque le commissariat aux comptes est exercé par une personne physique et que les honoraires perçus dans le cadre de la mission légale représentent une part significative de son chiffre d'affaires, analysé sur une base pluriannuelle, il met en place des mesures de sauvegarde appropriées. [...]»

Le Haut Conseil relève que le seul rapport entre les honoraires perçus par un commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission légale pour une entité et le chiffre d'affaires « audit » réalisé par ce dernier pour une année ne permet pas d'apprécier la dépendance financière du commissaire aux comptes à l'égard de cette entité.

Toutefois, le Haut Conseil estime que lorsque ce rapport se révèle élevé, il appartient au commissaire aux comptes de justifier qu'il a mis en place les mesures de sauvegarde pour garantir qu'il est indépendant financièrement de l'entité dont il certifie les comptes.

Christine Thin
Présidente

Annexe 3.6. : Avis du Haut Conseil du 30 septembre 2008

Le 30 septembre 2008

*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 relative à l'intervention d'un commissaire aux comptes
à la demande d'un tiers*

Introduction

Le Haut Conseil a été saisi par le Président d'une association de la situation qui suit :

L'association qui reçoit des subventions de la ville dans laquelle elle est implantée a désigné le cabinet X en qualité de commissaire aux comptes lors de son assemblée générale qui s'est tenue en 2004.

La commune, en décembre 2007, a confié au cabinet X, une « mission d'audit » de l'association.

Le cabinet X a précisé que la mission consistait à réaliser des diagnostics sur plusieurs associations subventionnées par la mairie afin qu'elle puisse mesurer « l'efficacité » de ces subventions, impliquant :

- l'analyse de l'organisation du suivi de l'emploi des fonds au sein des associations subventionnées, celle du respect des obligations en matière fiscale et sociale, ainsi que celle des règles de gouvernance ;
- un diagnostic financier et d'exploitation de ces associations.

Il avait répondu à un appel d'offres qui ne mentionnait pas l'identité des entités sur lesquelles il devait réaliser la mission.

Le cabinet indique qu'il a refusé, à la suite de l'attribution du marché par la mairie, d'effectuer l'intervention, compte tenu du risque de conflit d'intérêts créé par sa position de commissaire aux comptes de l'association.

Le Haut Conseil estime que la situation exposée soulève une question de principe portant sur la possibilité pour un commissaire aux comptes d'accepter de réaliser, à la demande d'un tiers, une intervention portant sur l'entité dont il certifie les comptes.

Le Haut Conseil se saisit de cette question sur le fondement de l'article R. 821- 6 du code de commerce.

Annexe 3.6. : Avis du Haut Conseil du 30 septembre 2008 (suite)

Avis du H3C

Avis rendu par le Haut Conseil

Selon l'article 6 du code de déontologie, le commissaire aux comptes évite toute situation de conflit d'intérêts. Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, il évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission.

Le Haut Conseil estime que le commissaire aux comptes qui réaliserait, à la demande et au profit d'un tiers, une prestation portant sur l'entité dont il est chargé de certifier les comptes, comme par exemple, au cas d'espèce, une prestation qualifiée de « mission d'audit » ou un diagnostic de « l'efficacité » d'une subvention, compromettrait l'exercice impartial de sa mission de certification.

Le Haut Conseil est donc d'avis que le cabinet ne pouvait accepter de réaliser la prestation demandée par la commune tout en conservant son mandat de commissaire aux comptes de l'association concernée.

En outre, le Haut Conseil relève que, selon l'article L. 822-15 alinéa 1 du code de commerce, les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs et experts, sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions. Selon l'article 9 du code de déontologie, le commissaire aux comptes respecte le secret professionnel auquel la loi le soumet. Il fait preuve de prudence et de discrétion dans l'utilisation des informations qui concernent des personnes ou entités à l'égard desquelles il n'a pas de mission légale. Il ne communique les informations qu'il détient qu'aux personnes légalement qualifiées pour en connaître.

Le Haut Conseil estime qu'il ressort de ces dispositions qu'un commissaire aux comptes, eût-il démissionné, ne peut accepter de réaliser pour un tiers une intervention portant sur l'entité dont il certifie ou dont il a certifié les comptes si celle-ci implique l'utilisation de renseignements dont il a pu avoir connaissance à l'occasion de sa mission légale.

Christine Thin
Présidente

Annexe 3.7. : Avis du Haut Conseil du 23 octobre 2008

Le 23 octobre 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 relative au conflit d'intérêts

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 :

Selon les termes de la saisine, les sociétés A, B et C ont respectivement pour objet social :

- « le développement de réseaux d'experts-comptables et de consultants, la mise en place de centrales d'externalisation [...] »
- « la propriété, la protection, la maintenance, la location de la marque du réseau. [...] »
- « le développement du réseau d'experts-comptables adhérents [...] »

A la suite d'une opération de rachat entre sociétés de commissaires aux comptes, le cabinet X est devenu le commissaire aux comptes des sociétés A, B et C.

Le Président des sociétés A, B et C demande au cabinet X de démissionner au motif qu'il appartient à un réseau d'experts-comptables concurrent de celui développé par les sociétés A, B et C et serait, de ce fait, en situation de conflit d'intérêts.

Il fait valoir qu'à l'occasion de ses missions de commissaire aux comptes, le cabinet X aura accès à des informations confidentielles sur la stratégie du réseau, ses méthodes, ses outils, sa communication régionale et nationale, ses contrats de partenariat avec des acteurs communs au sein de la profession.

Le cabinet X interroge le Haut Conseil sur l'existence ou non d'un conflit d'intérêts dans une telle situation.

Avis rendu par le Haut Conseil

Le Haut Conseil ne se prononce pas sur le contexte dans lequel le cabinet X est devenu le commissaire aux comptes des sociétés A, B, C. En revanche, il estime que la situation exposée soulève une question de principe portant sur la possibilité pour un commissaire aux comptes d'accepter de réaliser une mission dans une entité intervenant sur le marché de l'expertise comptable.

Annexe 3.7. : Avis du Haut Conseil du 23 octobre 2008 (suite)

Avis du H3C

L'article 6 du code de déontologie prévoit que « *le commissaire aux comptes évite toute situation de conflit d'intérêts. Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission* ».

Le Haut Conseil est d'avis que l'exercice par un commissaire aux comptes de ses fonctions dans des entités intervenant sur le marché de l'expertise comptable ne le place pas de ce seul fait en situation de conflit d'intérêts, au sens de l'article 6 du code de déontologie, son indépendance à l'égard de ces entités et son impartialité dans l'exercice de ses missions n'étant pas nécessairement affectées dans un tel cas.

Dans la situation exposée, le Président des sociétés A, B, C a fait valoir auprès du cabinet X qu'il ne souhaitait pas, pour des raisons concurrentielles, lui divulguer certaines informations auxquelles il aurait accès dans l'exercice de ses missions légales.

Le Haut Conseil relève que l'article 3 du code de déontologie prévoit que « *le commissaire aux comptes exerce sa profession avec honnêteté et droiture. Il s'abstient, en toutes circonstances, de tout agissement contraire à l'honneur et à la probité* » et que les dispositions des articles L.822-15 du code de commerce et 9 du code de déontologie prévoient que les commissaires aux comptes sont soumis au secret professionnel.

En présence d'un risque d'utilisation à des fins personnelles d'informations confidentielles, le Haut Conseil est d'avis que le commissaire aux comptes doit apprécier s'il lui est possible d'exercer la mission avec honnêteté et droiture, conformément aux dispositions prévues à l'article 3 du code de déontologie. Il doit également veiller aux risques d'atteinte au secret professionnel auxquels il est exposé dans une telle situation.

Par conséquent, le cabinet X doit examiner sa situation au regard des dispositions précitées, en tenant compte des observations émises par le Président des sociétés A, B et C, et en tirer les conséquences sur le maintien des mandats exercés dans ces entités.

Christine Thin
Présidente

Annexe 3.8. : Avis du Haut Conseil du 24 octobre 2008

Le 24 octobre 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 relative au conflit d'intérêts*

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 :

Des sociétés A, B et C interviennent sur un même marché et, selon les termes de la saisine, sont concurrentes.

- La société A a pour commissaire aux comptes le cabinet X,
- les sociétés B et C ont pour commissaire aux comptes le cabinet Y.

Au cours de l'année 2007, la société A a racheté à la société B 100 % des titres de la société C.

Toujours selon l'auteur de la saisine, les nouveaux dirigeants de la société C estiment ne pas pouvoir communiquer au cabinet Y certaines informations ou documents dans la mesure où ce cabinet est également le commissaire aux comptes de la société B. Ils estiment que le cabinet Y pourrait avoir connaissance, dans le cadre de sa mission exercée dans la société C, de secrets d'affaires qu'il pourrait communiquer aux dirigeants de la société B.

Au surplus, ils font valoir le fait qu'il existe actuellement un litige entre la société A et la société B sur le prix d'acquisition des titres de la société C.

Pour éviter une situation de blocage, le cabinet X a été nommé co-commissaire aux comptes avec le cabinet Y de la société C.

Le cabinet X demande au Haut Conseil de se prononcer sur la situation du cabinet Y au regard des dispositions relatives au conflit d'intérêts.

Avis rendu par le Haut Conseil

A- Sur la possibilité pour un commissaire aux comptes d'exercer ses fonctions dans des sociétés concurrentes :

L'article 6 du code de déontologie prévoit que « le commissaire aux comptes évite toute situation de conflit d'intérêts. Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le

Annexe 3.8. : Avis du Haut Conseil du 24 octobre 2008 (suite)

Avis du H3C

commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission ».

Le Haut Conseil estime que l'exercice par un commissaire aux comptes de ses fonctions dans des sociétés concurrentes ne le place pas de ce seul fait en situation de conflit d'intérêts, son indépendance à l'égard de ces entités et son impartialité dans l'exercice de ses mandats n'étant pas nécessairement affectées dans un tel cas.

Le cabinet Y n'est donc pas placé en situation de conflit d'intérêts, au sens de l'article 6 du code de déontologie, du seul fait que les sociétés B et C soient concurrentes.

Par ailleurs, le Haut Conseil rappelle que les articles L.822-15 du code de commerce et 9 du code de déontologie prévoient que les commissaires aux comptes sont soumis au secret professionnel. Dans la situation décrite, le cabinet Y doit particulièrement veiller aux risques d'atteinte au secret professionnel.

B- Sur l'incidence de l'existence d'un litige portant sur le prix d'acquisition des titres de la société C :

L'article 6 du code de déontologie prévoit que *« le commissaire aux comptes évite toute situation de conflit d'intérêts. Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission ».*

Le Haut Conseil considère que l'indépendance d'un commissaire aux comptes et l'exercice impartial de sa mission ne sont pas nécessairement compromises par l'existence d'un litige impliquant deux entités dont il certifie les comptes. Une telle situation est toutefois susceptible de conduire à un conflit d'intérêts, au sens de l'article 6 du code de déontologie, si les travaux de ce commissaire aux comptes sont susceptibles d'avoir une incidence sur la résolution du litige.

Ainsi, dans la situation exposée, le Haut Conseil est d'avis que le cabinet Y doit examiner si ses travaux sont susceptibles d'avoir une incidence sur la détermination du prix d'acquisition des titres de la société C. Dans l'affirmative, il lui appartient de mesurer les risques d'influences de la part de la société B de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission dans la société C et d'en tirer, le cas échéant, les conséquences sur le maintien de son mandat.

Christine Thin
Présidente

Annexe 3.9. : Avis du Haut Conseil du 30 décembre 2008*Le 30 décembre 2008*

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article R821-6 du code de commerce
sur une saisine relative
à une situation d'incompatibilité à la suite d'une prise de contrôle***

Introduction

Le Haut Conseil a été saisi pour avis par un commissaire aux comptes confronté à la situation qui suit.

Le cabinet X est commissaire aux comptes de la société B.

L'établissement bancaire A prévoit de prendre le contrôle de la société B, à une date proche de la date de clôture des comptes de la société B.

Le cabinet X possède des comptes de dépôts auprès de l'établissement bancaire A. L'un des associés signataires des comptes de la société B pour le cabinet X, ainsi que certains associés appartenant au bureau de ces signataires disposent également de comptes de dépôts ou d'emprunts auprès de l'établissement bancaire A.

Le cabinet X effectue par ailleurs des prestations de services d'assistance pour l'établissement bancaire A, et pour des sociétés contrôlées par ce dernier.

La prise de contrôle de la société B par l'établissement bancaire A engendrera des liens financiers, au sens de l'article 28 du code de déontologie, entre le commissaire aux comptes et la société qui prend le contrôle de la société dont il certifie les comptes.

Le commissaire aux comptes saisit le Haut Conseil pour avis sur la conduite à tenir au regard d'une telle situation et demande si, dans un tel cas, il peut proposer des mesures de sauvegarde.

Avis du Haut Conseil*a) liens financiers*

L'article 28 du code de déontologie définit les liens financiers incompatibles avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes.

Constituent de tels liens financiers les dépôts de fonds du commissaire aux comptes auprès de la société qui contrôle celle dont il certifie les comptes ainsi que l'obtention de prêts auprès de la société qui contrôle celle dont les comptes sont certifiés. L'interdiction concerne également l'ensemble des personnes visées aux alinéas 1° à 7° de l'article 28.

Annexe 3.9. : Avis du Haut Conseil du 30 décembre 2008 (suite)*Avis du H3C*

L'article 28 dispose par ailleurs que *"Lorsque des liens financiers incompatibles au sens du présent article sont créés en raison d'événements extérieurs, notamment lors d'un changement de commissaire aux comptes ou à la suite d'une fusion d'entreprises, il doit y être mis fin sans délai."*

Pour le cas présenté, où l'incompatibilité des liens naît du changement dans l'actionnariat, sur lequel le commissaire aux comptes n'a pas d'influence, cette disposition s'applique. Par conséquent, le maintien des dépôts de fonds et l'obtention de nouveaux emprunts sont incompatibles avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes.

Dans la situation décrite, le Haut Conseil est d'avis que le transfert des dépôts de fonds doit être ordonné dès la date de prise de contrôle pour que la situation d'incompatibilité du commissaire aux comptes cesse sans délai, conformément aux dispositions précitées.

Pour ce qui concerne la situation des emprunts qui ont été obtenus antérieurement à la date de prise de contrôle, celle-ci doit être examinée au regard des dispositions des articles 4 et 5 du code de déontologie. Elle peut constituer un risque de nature à influencer l'opinion du commissaire aux comptes, visé à l'article 11 du code de déontologie. Cet article dispose en effet : *"Le commissaire aux comptes identifie les situations et les risques de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission"*

Par ailleurs, l'article 12 du même code dispose *"Lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées en vue, soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau qui permette la poursuite de la mission en conformité avec les exigences légales, réglementaires, et celles du présent code."*

Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation et des risques et, le cas échéant, qu'il a pris les mesures appropriées.

Le commissaire aux comptes n'accepte pas la mission ou y met fin si celle-ci ne peut s'accomplir dans des conditions conformes aux exigences légales et réglementaires ainsi qu'à celles du présent code."

Aussi, le Haut Conseil estime que le commissaire aux comptes doit prendre des mesures de sauvegarde concernant les emprunts contractés antérieurement, et ce, dès qu'il est exposé au risque, c'est-à-dire dès la prise de contrôle. Notamment toute renégociation des conditions de ces emprunts est à proscrire.

b) fourniture de prestations de services

L'article L822-11-II du code de commerce dispose : *"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[L233-3], 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."*

L'article 10 du code de déontologie mentionne également cette interdiction.

Le Haut Conseil constate que les prestations telles que présentées par l'auteur de la saisine ne constituent pas des prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes. Leur fourniture par le commissaire aux comptes à la société qui contrôle celle dont il certifie les comptes se trouve donc interdite à la suite de la prise de contrôle.

Annexe 3.9. : Avis du Haut Conseil du 30 décembre 2008 (suite)*Avis du H3C*

Le code de déontologie ne traite pas spécifiquement du délai ou des modalités d'interruption des contrats en cours lorsque l'interdiction de liens professionnels naît à la suite d'un événement extérieur, comme une prise de contrôle. Le Haut Conseil considère qu'il est souhaitable, afin de ne pas porter préjudice à l'établissement bancaire A, que le commissaire aux comptes rende compte à ce dernier des travaux accomplis dans le cadre des prestations engagées antérieurement à la date de prise de contrôle, en veillant à ne pas contrevenir aux règles d'indépendance, et y mette fin à compter de la prise de contrôle.

Enfin, le Haut Conseil relève que l'article 19 du code de déontologie, relatif à la démission du commissaire aux comptes, dispose que ce dernier *"ne peut non plus démissionner dans des conditions génératrices de préjudice pour la personne ou l'entité concernée. Il doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation."*

Le Haut Conseil appelle l'attention du commissaire aux comptes sur le préjudice potentiel que peut constituer, pour la société B, la démission de son commissaire aux comptes à moins d'un mois de la date de clôture de l'exercice, et invite ce dernier à adopter une conduite préservant les intérêts de la société.

Christine THIN

Présidente

Annexe 6.1. : Décision 2007-01 relative à l'adoption du nouveau système des contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes



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^{er} octobre 2007 et devra faire l'objet d'une évaluation au plus tard en juin 2008.

Christine THIN

Présidente

Annexe 6.1. : Décision 2007-01 relative à l'adoption du nouveau système des contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes (suite)

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 européenne¹ 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.

¹ Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006.

Annexe 6.1. : Décision 2007-01 relative à l'adoption du nouveau système des contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes (suite)

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 ;

Annexe 6.1. : Décision 2007-01 relative à l'adoption du nouveau système des contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes (suite)

Décision 2007-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes

- 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.

Annexe 6.1. : Décision 2007-01 relative à l'adoption du nouveau système des contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes (suite)

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 6.1. : Décision 2007-01 relative à l'adoption du nouveau système des contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes (suite)

Décision 2007-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes

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.

Annexe 6.1. : Décision 2007-01 relative à l'adoption du nouveau système des contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes (suite)

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.

Annexe 6.1. : Décision 2007-01 relative à l'adoption du nouveau système des contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes (suite)

Décision 2007-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes

Les contrôleurs ne peuvent exercer un autre emploi ou une activité rémunérée qu'avec l'autorisation expresse du Comité². 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.

² 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).

Annexe 6.1. : Décision 2007-01 relative à l'adoption du nouveau système des contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes (suite)

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 6.2 : Décision 2008-04 relative à la définition des engagements à respecter par les contrôleurs non praticiens

DECISION 2008-04

Décision du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

Relative à l'application du système des contrôles périodiques, auxquels sont soumis les commissaires aux comptes, instauré par décision du 6 juillet 2007 du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

Définition d'engagements à respecter par les contrôleurs du corps

Séance du 27 mars 2008

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 des principes directeurs énoncés dans un document joint à sa [décision 2007-01](#).

En application du 2^{ème} principe directeur, un corps de contrôleurs est créé, au sein de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, chargé de réaliser les contrôles périodiques des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public.

Le Haut Conseil a défini les obligations et les engagements que devront respecter les contrôleurs du corps. Ces engagements sont consignés dans le document joint à cette décision, qui devra être signé par chaque contrôleur, y compris le directeur, et annexé au contrat de travail.

Christine THIN

Présidente

Annexe 6.2. : Décision 2008-04 relative à la définition des engagements à respecter par les contrôleurs non praticiens (suite)

**OBLIGATIONS ET ENGAGEMENTS DES CONTROLEURS DU CORPS
DE CONTROLE CREE PAR LA DECISION 2007-01 DU HAUT
CONSEIL**

**EN VUE DE PREVENIR DES SITUATIONS POUVANT PORTER ATTEINTE A
LEUR INDEPENDANCE**

INTRODUCTION

La qualité du contrôle légal des comptes, réalisé par les commissaires aux comptes, et le respect des règles d'indépendance et d'éthique auxquels ils sont soumis contribuent au bon fonctionnement des marchés et à l'intégrité de l'information financière publiée par les entités. Le contrôle de l'activité des commissaires aux comptes contribue à la confiance du public envers cette intégrité.

Le Haut conseil du commissariat aux comptes, autorité publique indépendante instituée auprès du garde de sceaux, ministre de la justice, est l'organe chargé de la supervision publique de la profession de commissaire aux comptes.

Le Haut conseil a adopté le 6 juillet 2007 un système de contrôles périodiques et en a énoncé les principes directeurs dans un document joint à sa [décision 2007-01](#).

En application de cette décision, les contrôles périodiques des commissaires aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public sont réalisés par un corps de contrôleurs composé de professionnels ne détenant pas de mandat à titre personnel ou au sein d'une structure et n'exerçant pas en cabinet.

Le présent document définit les engagements que doit respecter le contrôleur recruté pour intégrer le corps de contrôleurs, visant à éviter des situations de nature à affecter son indépendance vis à vis du contrôlé.

Ces engagements s'inscrivent dans le cadre des dispositions de la directive européenne¹ et du code de commerce qui organisent une supervision publique de la profession et qui établissent un système d'assurance qualité indépendant des contrôleurs légaux des comptes qui y sont soumis. Ils précisent les conditions d'application de l'article 3 de la décision 2007-01.

Lors de son recrutement, le contrôleur doit prendre connaissance de la décision 2007-01 et adhérer aux présents engagements.

¹ Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006.

Annexe 6.2. : Décision 2008-04 relative à la définition des engagements à respecter par les contrôleurs non praticiens (suite)

ENGAGEMENTS DU CONTROLEUR DANS L'EXERCICE DE SES FONCTIONS

Le contrôleur s'engage à consacrer l'intégralité de son activité professionnelle aux tâches qui lui sont confiées. Il s'engage à ne pas cumuler son emploi principal avec un autre emploi ou une autre activité rémunérée ou non qui pourraient nuire à son indépendance, sauf dérogations accordées par le Haut conseil. A cet effet, il présente une demande d'autorisation précisant la nature de l'activité, les coordonnées de l'organisme concerné et l'incidence sur l'organisation du travail.

L'attitude personnelle du contrôleur ne doit pas compromettre l'image de son indépendance vis-à-vis des cabinets contrôlés.

Le contrôleur s'engage à informer la direction du Corps et à déclarer au Secrétaire général du Haut conseil de toute situation de nature à affecter son indépendance ou son objectivité à l'égard de ses fonctions au sein du Corps.

Il informe en particulier des situations suivantes, dont l'énumération n'est pas exhaustive :

- l'engagement dans des activités financières personnelles qui pourraient affecter ou être raisonnablement perçues comme affectant son indépendance ou son objectivité vis-à-vis des cabinets contrôlés ;
- la participation au contrôle d'un cabinet avec lequel il a un lien financier, ou un lien personnel ou familial avec les dirigeants et associés du cabinet ;
- la participation au contrôle d'un cabinet avec lequel il a antérieurement été lié, directement en tant que salarié ou associé ou indirectement, au cours des trois années précédant le contrôle ;
- la participation au contrôle des travaux exécutés par un cabinet sur un mandat relatif à une entité dans laquelle il a, même par personne interposée, un intérêt financier ou un lien personnel ou familial avec les dirigeants de l'entité.

Au moment de son affectation, chaque contrôleur est tenu de vérifier qu'il n'est pas en conflit d'intérêts avec le cabinet concerné et en atteste auprès du Secrétaire général du Haut conseil. Le conflit d'intérêts désigne toute situation où l'intérêt direct ou indirect du contrôleur est de nature à risquer de compromettre l'exécution objective de sa tâche et à affecter son indépendance. Il s'engage à signaler toute situation qui viendrait le placer en conflit d'intérêts avec ce cabinet au cours des opérations de contrôle.

S'agissant des sollicitations par des cabinets (demandes de participation à des colloques, invitations à des manifestations...) et des éventuels cadeaux, le contrôleur s'engage à adopter des attitudes personnelles et collectives guidées par un souci de transparence et de prudence, dans le respect du principe de désintéressement : à ce titre, il n'accepte des cabinets contrôlés aucune rémunération, directe ou indirecte, à titre personnel ou par personne interposée.

Annexe 6.2. : Décision 2008-04 relative à la définition des engagements à respecter par les contrôleurs non praticiens (suite)

Le contrôleur s'engage à respecter les obligations de confidentialité prévues par les dispositions légales et réglementaires. Il ne divulgue pas de renseignements et documents au sein du Corps, lorsqu'un autre contrôleur a des liens financiers, personnels ou familiaux avec un contrôlé.

Le contrôleur qui participe aux opérations de contrôle d'un cabinet s'engage à ne pas négocier avec ce cabinet, au cours des opérations de contrôle et au cours des 12 mois qui suivent la fin des opérations de contrôle, en vue :

- de l'obtention d'un contrat de collaboration, à titre personnel ou par personne interposée ;
- de l'obtention d'un poste de dirigeant ou de salarié ;
- d'être associé ou actionnaire.

D'une manière générale, un contrôleur qui entre dans un processus de négociation avec un cabinet soumis au contrôle du Corps est tenu d'en informer le Secrétaire général du Haut conseil. Il ne peut dès lors participer aux opérations de contrôle du cabinet concerné, ni tenter de rechercher au sein du Corps des informations relatives à ce cabinet.

ENGAGEMENTS DU CONTROLEUR APRES LA CESSATION DE SES FONCTIONS

Le contrôleur s'engage, pour une durée d'un an qui suit la cessation des fonctions au sein du Corps, à ne pas accepter d'un cabinet, avec lequel il a eu des relations directes au cours des 12 mois précédant la cessation des fonctions, un contrat de collaboration, à titre personnel ou par personne interposée, un poste de dirigeant ou de salarié ou d'en être associé ou actionnaire.

Le contrôleur s'engage, pour une durée de trois années qui suivent la cessation des fonctions au sein du Corps, à ne pas, directement ou par personne interposée, conseiller ou représenter toute personne devant le Corps, ni communiquer au nom de celle-ci avec le Corps, verbalement ou par écrit, dans l'intention d'influencer ce dernier.

Pris connaissance le : _____

Annexe 6.3. : Méthodologie du contrôle

Le contrôle d'un cabinet comporte plusieurs phases.

La première consiste à recueillir des informations sur le cabinet, son activité et le secteur économique ou professionnel dans lequel il intervient. Ces informations sont capitales pour, d'une part, déterminer son profil, et d'autre part, conduire une analyse des risques auxquels peut être exposé le cabinet au regard de son activité et de son organisation.

Ces informations sont recueillies à l'aide d'un questionnaire intitulé « questionnaire d'information préalable » (QIP).

Le QIP aide à identifier les différentes structures d'exercice du commissariat aux comptes qui partagent des procédures communes et à déterminer plus précisément le périmètre composant le cabinet à contrôler.

A partir de ces informations le contrôleur élabore un plan d'approche du contrôle (PAC) dans lequel sont analysés les facteurs de risque liés à son environnement, à son organisation et à son activité. Le PAC aide le contrôleur à recenser l'information et à analyser les risques du cabinet.

Une fois cette phase accomplie, les contrôleurs se déplacent dans les cabinets. Ils prennent connaissance des procédures mises en place par le cabinet à travers des entretiens avec la direction et des personnes responsables de l'organisation et des procédures du cabinet, et en consultant la documentation existante. L'évaluation de ces procédures est effectuée à l'aide d'un outil d'analyse qui est utilisé pour l'ensemble des cabinets, le niveau des vérifications à mettre en œuvre variant selon les cabinets.

L'application effective des procédures et méthodes du cabinet est vérifiée sur un échantillon de mandats. Les mandats sont sélectionnés selon les secteurs et situations spécifiques définis par le Haut Conseil, en combinant une approche aléatoire et une approche par les risques. Pour les cabinets EIP, la sélection des mandats EIP est prioritaire.

Une fois l'évaluation des procédures faite, les contrôleurs consacrent leurs contrôles aux mandats. Ils consistent à vérifier la correcte exécution de la mission de certification des comptes. Les vérifications portent sur le respect des règles relatives à l'indépendance et à la déontologie, le respect des procédures internes du cabinet destinées à garantir la qualité de l'audit, le respect des normes d'exercice professionnel, et la qualité des travaux du commissaire aux comptes.

Annexe 6.3. : Méthodologie du contrôle (suite)

L'outil destiné à contrôler des mandats comporte les documents suivants :

- un plan à suivre ;
- des fiches de conformité aux normes d'exercice professionnel ;
- un questionnaire sur les autres aspects de la mission légale.

La méthodologie est la même quel que soit le type de mandat (EIP et non EIP) et suppose :

- la vérification d'un certain nombre de points ;
- des vérifications de conformité aux normes d'exercice professionnel.

Selon la taille, l'organisation du cabinet contrôlé et le type de mandat contrôlé, l'utilisation de l'outil de contrôle de mandats peut être adaptée. Ce nouvel outil renforce la nécessité de documenter les vérifications.

Le contrôleur restitue ensuite ses constats par cabinet. Il rédige un pré rapport selon un modèle arrêté par le comité, soumis à la contradiction du cabinet contrôlé. La procédure contradictoire relative à un cabinet non EIP est mise en œuvre par la compagnie régionale en lien avec le contrôleur. Celle relative à un cabinet EIP relève du contrôleur en lien avec le secrétaire général du Haut Conseil. L'Autorité des marchés financiers y participe s'il s'agit d'un cabinet certifiant des comptes de personnes relevant de son autorité.

Un rapport définitif est ensuite établi comprenant les éventuelles modifications à la suite du processus contradictoire.

Le rapport est rédigé selon le même plan que le pré rapport. Il contient les éléments d'information relatifs au contrôle en lui-même, à l'organisation du cabinet, ses secteurs d'intervention. Il retrace les constats du contrôleur qui peuvent s'accompagner de propositions d'amélioration.

Annexe 6.4. : Programme de contrôles des cabinets EIP et non EIP faisant l'objet d'une restitution

L'hétérogénéité des profils des cabinets a conduit le Haut Conseil depuis 2005 à définir, pour les besoins du contrôle, 3 catégories de cabinets, de façon à mieux cibler les enjeux auxquels ils sont confrontés, à orienter les travaux vers des situations à risque et à faciliter l'exploitation des résultats des contrôles de cabinet dans un deuxième temps.

- catégorie A : cabinets détenant le plus grand nombre de mandats de sociétés cotées ;
- catégorie B : cabinets ayant un nombre important de mandats, en dehors de ceux de la catégorie A ;
- catégorie C : autres cabinets en dehors de ceux des catégories A et B.

2008 EIP	Catégorie A		Catégorie B		Catégorie C		A, B et C	
Catégorie de cabinets EIP contrôlé par des contrôleurs indépendants	BIG	Couverture du contrôle	+ de 100 mandats	Couverture du contrôle	- de 100 mandats	Couverture du contrôle	Toutes catégories confondues	Couverture du contrôle
Nombre de cabinets contrôlés EIP	1		12		18		31	
<i>Nombre de cabinets appartenant à un réseau</i>	1		1		1		3	
<i>Nombre de cabinets appartenant à une association technique</i>			6		1		7	
<i>Nombre de cabinets appartenant à un groupement</i>					2		2	
Nombre de structures d'exercice composant ces cabinets	18		38		32		88	
Nombre d'associés signataires au sein des cabinets	163		51		24		238	
Nombre de mandats EIP détenus par l'ensemble des cabinets	363	23	77	30	80	29	520	82
<i>Marché réglementé</i>			10	8	16	14	143	34
<i>Autres «APE» («alternext, marché libre, SCPI)</i>	117	12	13	5	2	2	15	7
<i>Établissement de crédit</i>	119	5	9	5	4	4	132	14
<i>Société d'assurance</i>	104	1	1	1	6	3	111	5
<i>AGP</i>	7	3	8	4	1	1	16	8
<i>Mutuelles livre II</i>	11	1	34	5	48	4	93	10
<i>Organismes de sécurité sociale</i>	1							
<i>Institutions de prévoyance livre IX</i>	4	1	2	2	3	1	9	4
Nombre de mandats non EIP détenus par l'ensemble des cabinets	6 533	8	1 891	40	590	46	9 014	94
<i>dont OPCVM</i>			482	5	13			
Nombre total de mandats détenus par l'ensemble des cabinets	6 896	31	1 968	70	670	75	9 534	176
<i>Couverture / aux mandats détenus</i>		0,4%		4%		11%		2%
Nombre d'heures totales d'audit de l'ensemble des cabinets	1 619 314	108 740	139 872	20 049	57 776	15 285	1 816 962	144 074
<i>Couverture / aux heures totales d'audit</i>		7%		14%		26%		8%

Annexe 6.4. : Programme de contrôles des cabinets EIP et non EIP
 faisant l'objet d'une restitution (suite)

2008 Non EIP	Catégorie A	Catégorie B		Catégorie C		A, B et C		
Catégorie de cabinets non EIP contrôlé par les compagnies régionales avec le soutien de la Compagnie nationale	BIG	Couverture du contrôle	+ de 100 mandats	Couverture du contrôle	- de 100 mandats	Couverture du contrôle	Toutes catégories confondues	Couverture du contrôle
Nombre de cabinets contrôlés non EIP			7		602		609	
<i>Nombre de cabinets appartenant à un réseau / à une association technique / à un groupement</i>			2		18		20	
Nombre de structures d'exercice composant ces cabinets			18		744		762	
Nombre d'associés signataires au sein des cabinets			20		683		703	
Nombre total de mandats détenus par l'ensemble des cabinets			887	37	9 296	1 131	10 183	1 168
<i>Couverture / aux mandats détenus</i>				4%		12%		11%
Nombre d'heures totales d'audit de l'ensemble des cabinets			67 424	NC	532 217	NC	599 641	NC

NC = non communiqué

Annexe 6.5. : Décision 2009-02 relative aux principes directeurs du système des contrôles périodiques

DECISION 2009-02

Décision du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

Relative aux contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes

Principes directeurs du système des contrôles périodiques

Séance du 9 avril 2009

Le 6 juillet 2007, le Haut Conseil du commissariat aux comptes a adopté des principes directeurs en vue de la mise en place d'un nouveau système des contrôles périodiques. Ce dernier est entré en application le 1^{er} octobre 2007.

Pris dans un contexte législatif n'intégrant pas la transposition complète de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 sur le contrôle légal des comptes, ils nécessitent d'être revus à la suite de l'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2008-1278 du 8 décembre 2008 et de son décret d'application n° 2008-1487 du 30 décembre 2008, portant transposition de la huitième directive.

Le Haut Conseil a par ailleurs pris acte des évolutions sur les systèmes d'assurance qualité en Europe¹ et dans le monde et de la nécessité d'inscrire l'organisation des contrôles périodiques dans le cadre d'une coopération entre les divers systèmes de supervision publique instaurés par les homologues étrangers du Haut Conseil.

Le code de commerce soumet les commissaires aux comptes, dans leur activité professionnelle, à des contrôles périodiques. Le Haut Conseil définit le cadre et les orientations des contrôles. Ces contrôles sont effectués, dans les conditions et selon les modalités définies par le Haut Conseil, par des contrôleurs n'exerçant pas de fonctions de contrôle légal des comptes ou par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou les compagnies régionales. Les contrôles sont effectués avec le concours de l'Autorité des marchés financiers lorsque les commissaires aux comptes qui y sont soumis certifient les comptes des personnes relevant de son autorité.

En outre, le Haut Conseil supervise les contrôles, émet des recommandations dans le cadre de leur suivi et veille à leur bonne exécution.

Compte tenu de ce nouveau cadre juridique des contrôles, le Haut Conseil décide de remplacer la décision 2007-01 mentionnée ci-dessus par la présente décision.

¹ Recommandation de la commission européenne 2008/362/CE du 6 mai 2008 relative à l'assurance qualité externe des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit qui contrôlent les comptes d'entités d'intérêt public.

Annexe 6.5. : Décision 2009-02 relative aux principes directeurs du système des contrôles périodiques (suite)

Décision 2009-02 du Haut Conseil du commissariat aux comptes

Le système des contrôles périodiques concerne l'ensemble des commissaires aux comptes inscrits. Son organisation diffère selon que les cabinets² détiennent ou non des mandats d'entités d'intérêt public³. Ce système suit les principes suivants :

A. Principes communs applicables à l'ensemble du système des contrôles périodiques

1. Conformément à la directive européenne⁴ et à la recommandation européenne⁵ le financement du système des contrôles périodiques est assuré par des contributions annuelles destinées à couvrir le coût de réalisation du programme décidé par le Haut Conseil.

Ces contributions sont acquittées par les commissaires aux comptes. Elles sont clairement identifiées et exclusivement affectées aux opérations de contrôle. .

2. Le Haut Conseil élabore chaque année un programme de contrôle visant à respecter la périodicité réglementaire des contrôles auxquels sont soumis les commissaires aux comptes.

3. L'élaboration du budget permettant le financement annuel du programme de contrôle se déroule comme suit :

- la préparation du budget annuel.

Le coût prévisionnel de réalisation des opérations de contrôle programmées est établi de manière coordonnée entre le Haut Conseil et la Compagnie nationale.

- l'adoption du budget annuel.

Le budget annuel de contrôle est arrêté par le Haut Conseil au plus tard le 15 novembre de l'année précédente.

4. La Compagnie nationale exécute le budget annuel.

Le montant total des contributions, tel que fixé dans le budget arrêté par le Haut Conseil, est recouvré par la Compagnie nationale. Les modalités de fixation et de levée de ces contributions doivent permettre l'exécution du programme fixé par le Haut Conseil.

² S'entend d'un ensemble de structures d'exercice du commissariat aux comptes inscrites titulaires de mandats de commissariat aux comptes qui partagent des procédures communes. Une structure d'exercice du commissariat aux comptes peut être une personne physique exerçant seule, ou une personne morale dans laquelle exercent une ou plusieurs personnes physiques.

³ Selon la définition retenue par l'article R.821-26 du code de commerce.

⁴ Article 29, 1.b) : « *Le financement du système d'assurance qualité est sûr et exempt de toute influence induite de la part des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit qui en relèvent.* »

⁵ Recommandations 8 et 9 de la commission européenne : « *aucune des dispositions en matière de financement du système d'assurance qualité, y compris celles qui concernent le niveau de financement et le contrôle financier, ne doit être soumise à l'approbation ou au veto de personnes ou d'organisations qui représentent la profession comptable, la profession d'audit ou les cabinets d'audit, ou y sont affiliées de toute autre manière.* ».

Annexe 6.5. : Décision 2009-02 relative aux principes directeurs du système des contrôles périodiques (suite)

Décision 2009-02 du Haut Conseil du commissariat aux comptes

La Compagnie nationale informe régulièrement le Haut Conseil de l'exécution du budget et de la façon dont les ressources sont utilisées. Si nécessaire, le budget initial donne lieu à un budget rectificatif.

5. Le contrôle périodique porte sur un « cabinet » en suivant une approche de contrôle global.

Le contrôle global de cabinet consiste à attester de l'existence, au sein d'un cabinet, d'une organisation et de procédures visant à garantir la qualité et l'indépendance du contrôle légal des comptes, 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 procédures.

L'appréciation de l'efficacité de l'organisation et des procédures mises en place par un cabinet tient compte de sa taille et des secteurs d'activité dans lesquels il intervient.

La vérification de la correcte application des procédures des cabinets est effectuée en lien et en cohérence avec l'analyse de ces procédures et porte au moins sur le respect par le cabinet :

- des règles relatives à l'indépendance et à la déontologie du commissaire aux comptes ;
- des procédures internes destinées à garantir la qualité de l'audit ;
- des normes d'exercice professionnel.

Lorsque le cabinet a mis en place un dispositif de contrôle de qualité interne, l'examen porte également sur une évaluation de son fonctionnement et de son efficacité sur une sélection de mandats.

Lorsque le cabinet est soumis à la publication d'un rapport de transparence, l'examen comprend une appréciation de son contenu à partir des opérations de contrôle réalisées.

La sélection des mandats d'un cabinet doit respecter les secteurs et situations spécifiques définis par le Haut Conseil et être faite, d'une part, de façon aléatoire, et d'autre part, en se fondant sur une approche par les risques. Elle doit couvrir un nombre de mandats représentatif de l'activité d'un cabinet.

Le cas échéant, le contrôle peut être ciblé sur un mandat pour répondre à une demande adressée par d'autres autorités de régulation ou dans le cadre de la coopération entre les divers systèmes de supervision publique. Un contrôle ciblé sur mandat peut également être réalisé dans le cadre du co-commissariat en vue de vérifier les travaux réalisés par chacun des commissaires aux comptes.

6. Le contrôle respecte le principe du contradictoire.

Le contrôle fait l'objet d'un pré-rapport exposant les opérations de contrôle réalisées et leurs résultats, au vu duquel le contrôlé est appelé à faire valoir ses observations. Si nécessaire, une réunion contradictoire est organisée en présence du contrôlé et du contrôleur. A l'issue de la procédure contradictoire, un rapport définitif est établi.

Annexe 6.5. : Décision 2009-02 relative aux principes directeurs du système des contrôles périodiques (suite)

Décision 2009-02 du Haut Conseil du commissariat aux comptes

A la suite d'un contrôle, les principales insuffisances relevées dans le rapport définitif peuvent donner lieu à des recommandations. Ces recommandations peuvent être assorties d'un suivi afin de s'assurer de leur prise en compte. Le suivi du contrôle fait l'objet d'un rapport dont l'établissement est soumis à la procédure contradictoire.

7. Un guide des contrôles périodiques, décrivant les modalités selon lesquelles les contrôles périodiques sont effectués, complétera ces principes.

B. Principes relatifs à l'organisation des contrôles périodiques

B1. Contrôle des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public

8. Le Haut Conseil met en œuvre les contrôles périodiques des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public :

a) Directement, par l'intermédiaire de contrôleurs n'exerçant pas de fonctions de contrôle légal des comptes.

A la date de la présente décision, les contrôleurs sont mis à la disposition du Haut Conseil par la Compagnie nationale. Ils reçoivent leurs instructions du seul Haut Conseil. A compter d'une date fixée par décret, les contrôleurs seront employés par le Haut Conseil. La mise à disposition des contrôleurs implique leur rattachement physique au Haut Conseil et la mise en place d'une procédure objective de recrutement, d'évaluation et d'avancement des contrôleurs en vue de garantir leurs compétences et leur indépendance.

Le secrétaire général du Haut Conseil assure la direction des contrôleurs. Il est assisté par un directeur placé sous son autorité⁶. Ce dernier est recruté après avis conforme du collège du Haut Conseil. L'affectation des contrôleurs aux opérations de contrôles suit une procédure objective qui garantit à la fois leurs compétences et leur indépendance. En vue de prévenir des situations pouvant porter atteinte à leur indépendance, le Haut Conseil a prévu, dans sa décision 2008-04 du 27 mars 2008, des engagements que les contrôleurs doivent respecter.

Les contrôleurs maintiennent un haut niveau d'expertise en suivant une formation appropriée en matière de contrôle légal des comptes et d'information financière, ainsi qu'aux méthodes de l'examen d'assurance qualité. A cet effet, un plan de formation est établi par le directeur des contrôles.

Le Haut Conseil peut autoriser les contrôleurs à recourir à des professionnels en exercice, à des spécialistes de secteurs économiques particuliers, pour certaines opérations de contrôle concernant des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public, lorsque la spécificité technique des opérations l'exige. Ces intervenants attestent de leur indépendance vis-à-vis du contrôlé.

Il veille, par l'intermédiaire de son secrétaire général, à la bonne exécution des contrôles et émet des recommandations dans le cadre de leur suivi.

⁶ Le directeur assistant le secrétaire général du Haut Conseil est salarié du Haut Conseil.

Annexe 6.5. : Décision 2009-02 relative aux principes directeurs du système des contrôles périodiques (suite)

Décision 2009-02 du Haut Conseil du commissariat aux comptes

b) En déléguant l'exercice de contrôles périodiques de cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public à la Compagnie nationale et aux compagnies régionales.

Le Haut Conseil décide de recourir à cette délégation à partir d'une prise de connaissance des cabinets et de la sensibilité des mandats d'entités d'intérêt public qu'ils détiennent.

Les modalités de la délégation par le Haut Conseil à la Compagnie nationale et aux compagnies régionales sont prévues dans le cadre d'un mandat de délégation.

Le Haut Conseil, par l'intermédiaire de son secrétaire général, supervise les contrôles délégués aux instances professionnelles, veille à leur bonne exécution et émet des recommandations dans le cadre de leur suivi.

B2. Contrôle des cabinets ne détenant pas de mandats d'entités d'intérêt public

9. La Compagnie nationale et les compagnies régionales réalisent les contrôles périodiques des cabinets ne détenant pas de mandats d'entités d'intérêt public, selon les modalités prévues par le Haut Conseil.

L'exécution de ces contrôles s'appuie sur une forte implication des instances professionnelles. Ces dernières rendent compte régulièrement au Haut Conseil de l'avancement des opérations de contrôle.

Ces contrôles sont effectués par des professionnels, contrôleurs praticiens expérimentés. Ces derniers sont désignés par la Compagnie nationale ou les compagnies régionales. Ils suivent une formation spécifique aux méthodes d'opérations de contrôle. En vue de garantir l'indépendance des contrôles effectués par les praticiens, la sélection des contrôleurs praticiens répond à un principe de dépaysement et suit une procédure objective qui garantit à la fois leurs compétences et leur indépendance.

Le secrétaire général du Haut Conseil peut intervenir à toutes les étapes des opérations de contrôle en examinant les documents les retraçant. Il peut également participer à la mise en œuvre de ces contrôles et émettre des recommandations. Au titre de sa participation, le secrétaire général du Haut Conseil peut décider de faire intervenir dans les opérations de contrôle un contrôleur mis à disposition du Haut Conseil.

Au titre de la supervision des contrôles, le secrétaire général est destinataire dans les meilleurs délais des rapports de contrôle et plus généralement de toute restitution faite au contrôlé.

B3. Autres principes d'organisation des contrôles périodiques

10. Cette organisation des compétences et des responsabilités ne doit cependant pas conduire à deux systèmes de contrôles périodiques aux objectifs totalement

Annexe 6.5. : Décision 2009-02 relative aux principes directeurs du système des contrôles périodiques (suite)

Décision 2009-02 du Haut Conseil du commissariat aux comptes

différents. C'est pourquoi, il est prévu une flexibilité de l'organisation dans un certain nombre de situations.

Ainsi, le Haut Conseil peut décider de mettre en œuvre directement le contrôle périodique de certains cabinets ne détenant pas de mandats d'entités d'intérêt public ou de faire réaliser le contrôle périodique de certains cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public par les instances professionnelles.

11. 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. Cette coordination doit également conduire à un système des contrôles périodiques cohérent et homogène quels que soient les acteurs qui interviennent dans leur réalisation.

A cet effet, il est institué une coordination entre le Haut Conseil, la Compagnie nationale et les compagnies régionales qui permette :

- de s'assurer de la disponibilité des ressources nécessaires à l'exécution de l'ensemble du programme de contrôle ;
- d'homogénéiser les procédures et méthodes de contrôles, notamment en proposant :
 - des outils de contrôles et une procédure de réalisation adaptés selon la taille des cabinets et la nature des mandats détenus ;
 - des modèles de restitution des résultats des contrôles en vue d'homogénéiser les méthodes de restitution ;
 - les modalités de dépaysement des contrôleurs praticiens, la procédure à suivre pour leur désignation et leur affectation et une formation spécifique aux opérations de contrôle de ces derniers.
- de faciliter la communication et l'échange des informations nécessaires au bon fonctionnement des opérations de contrôle et de celles nécessaires à la prise de connaissance des cabinets à contrôler.

12. Les modalités du concours de l'Autorité des marchés financiers dans la réalisation des contrôles périodiques des cabinets nommés auprès de personnes⁷ relevant de son autorité sont prévues dans le cadre d'un accord spécifique.

13. La présente décision est applicable immédiatement.

Christine THIN

Présidente

⁷ Personnes dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou offerts au public sur un système multilatéral de négociation qui se soumet aux dispositions législatives ou réglementaires visant à protéger les investisseurs contre les opérations d'initiés, les manipulations de cours et la diffusion de fausses informations, ou d'organismes de placements collectifs.



Présentation des comptes
du Haut Conseil du commissariat
aux comptes pour 2008

Présentation des comptes du Haut Conseil du commissariat aux comptes pour 2008

● Le cadre général

Les règles relatives aux comptes du Haut Conseil ont été posées par le décret du 29 août 2008 et sont codifiées dans la partie réglementaire du code de commerce. Les principes sont les suivants.

Les comptes du Haut Conseil sont tenus selon le plan comptable général. Des adaptations soumises à l'accord du ministre de l'économie et du garde des sceaux peuvent y être apportées. Une seule adaptation a été demandée et autorisée : les droits et contributions des commissaires aux comptes sont enregistrés en produits spécifiques.

Les comptes du Haut Conseil sont tenus par son agent comptable. Ce dernier a pris ses fonctions le 1^{er} octobre 2008.

L'année 2008 constitue le premier exercice du Haut Conseil dans son nouveau statut. Les comptes de l'exercice 2008 ont été approuvés par le Haut Conseil le 30 avril 2009 puis transmis à la Cour des comptes.

● Le compte de résultat

Les produits du Haut Conseil (6 232 860 €) sont constitués des droits et contributions des commissaires aux comptes. Les droits sont fondés sur l'inscription des commissaires aux comptes et les contributions sur l'émission des rapports de certification. La Compagnie nationale des commissaires aux comptes est chargée de recouvrer les droits et contributions dus par les commissaires aux comptes et de les reverser au Haut Conseil.

Les charges de personnel (1 062 945 €) constituent le principal poste de charges. Elles concernent les indemnités dues aux membres du Haut Conseil, ainsi que la rémunération et les charges sociales du personnel des services. L'effectif des services est resté stable (11 personnes) pendant l'exercice.

Les autres charges (446 113 €) comprennent principalement les loyers et charges locatives (309 283 €). Les frais de déplacement (56 363 €) constituent le second poste de charges hors personnel. Les dotations aux amortissements (27 998 €) se composent de l'amortissement accéléré des biens d'une valeur unitaire inférieure à 500 € transférés par le ministère de la Justice (21 690 €) et de l'amortissement des biens d'une valeur unitaire supérieure à 500 € (6 308 €).

Compte tenu d'un montant total de charges de 1 509 058 €, le résultat net de l'exercice s'élève à 4 723 802 €. Ce montant s'explique par un effet de ciseaux entre :

- le montant des produits découlant du nouveau statut, nettement supérieur aux recettes budgétaires antérieures (environ 1 400 000 €) ;
- et la mise en œuvre des dispositions du nouveau statut en terme de recrutement et d'achats seulement à partir des derniers mois de l'exercice.

Faute de trésorerie pendant la presque totalité de l'exercice, le Haut Conseil a passé avec le ministère de la Justice une convention aux termes de laquelle ce dernier lui a avancé les fonds nécessaires à son fonctionnement et à la poursuite de ses missions.

● Le bilan

Le bilan d'ouverture du Haut Conseil au 1^{er} janvier 2008 comprenait uniquement le montant (48 615 €) des biens transférés par le ministère de la Justice à titre gratuit, enregistré en actif immobilisé et en capitaux propres (biens remis en pleine propriété).

Au cours de l'exercice, les biens transférés d'une valeur unitaire inférieure à 500 € ont fait l'objet d'un amortissement accéléré et ont été sortis de l'actif. Aucun investissement n'a été réalisé en 2008. L'actif immobilisé du Haut Conseil en fin d'exercice présente une valeur brute de 26 925 € et une valeur nette de 20 617 €.

À la fin de l'année 2008, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes a versé au Haut Conseil 2 millions d'euros, qui constituent sa trésorerie au 31 décembre 2008. À cette date, le Haut Conseil détenait une créance sur la Compagnie nationale de 4 232 860 €, dont 1 739 716 € à moins d'un an (dus en février et en octobre 2009) et 2 493 144 € à plus d'un an (dus en octobre 2010 et en octobre 2011).

Le Haut Conseil a décidé le 30 avril 2009 d'affecter le résultat net de l'exercice 2008 (4 723 802 €) aux réserves afin de renforcer ses capitaux propres.

Le Haut Conseil n'a pas de dettes financières. Le montant de ses dettes d'exploitation s'élève à

1 481 060 €, dont 1 457 320 € dus au ministère de la Justice pour rembourser ses avances, tant pour les charges de personnel que pour les autres charges.

● Éléments complémentaires d'information sur les comptes

La capacité d'autofinancement et le fonds de roulement du Haut Conseil s'élèvent en 2008 à 4 751 800 €.

Les règles relatives aux immobilisations du Haut Conseil sont les suivantes : voir tableau ci-après

Aucun engagement hors bilan n'a été donné ou reçu. Aucune provision n'a été passée.

Règles relatives aux immobilisations

Valeur et nature de l'immobilisation	Biens transférés par le ministère de la Justice	Biens acquis par le Haut Conseil
Valeur unitaire inférieure à 500 €	Amortis à 100 % en 2008 et sortis de l'actif	Passés en charges de l'exercice
Valeur unitaire supérieure à 500 €		
- Mobilier, installations générales, agencements et aménagements divers	Amortissement 5 ans	Amortissement 10 ans
- Matériel informatique	Amortissement 3 ans	Amortissement 5 ans

Compte de résultat 2008 du Haut Conseil du commissariat aux comptes

PRODUITS		(euros)
Produits d'exploitation		6 232 860,00
Droits et contributions dus par les commissaires aux comptes		6 232 860,00
Produits financiers		0,00
Produits exceptionnels		0,00
TOTAL DES PRODUITS		6 232 860,00
CHARGES		(euros)
Charges d'exploitation		1 506 868,77
Achats d'approvisionnement non stockés		30 279,00
Autres charges externes		385 646,50
<i>Locations</i>		293 524,00
<i>Charges locatives et de copropriété</i>		15 759,00
<i>Déplacements, missions et réceptions</i>		56 363,50
<i>Frais postaux et frais de télécommunications</i>		20 000,00
Charges de personnel		1 062 945,27
<i>Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations</i>		85,83
<i>Rémunération du personnel</i>		772 344,41
<i>Charges de sécurité sociale et de prévoyance</i>		290 515,03
Dotations aux amortissements sur immobilisations		27 998,00
Charges financières		0,00
Charges exceptionnelles		2 189,37
<i>Charges sur exercices antérieurs</i>		2 189,37
TOTAL DES CHARGES		1 509 058,14

Bilan 2008 du Haut Conseil du commissariat aux comptes

ACTIF	31 décembre 2008			1 ^{er} janvier 2008	
	(euros)	Brut	Amortissements et provisions	Net	2008
Immobilisations corporelles		26 925,00	6 308,00	20 617,00	48 615,00
Actif immobilisé		26 625,00	6 308,00	20 617,00	48 615,00
Stocks et encours		0,00	0,00	0,00	0,00
Créances d'exploitation		4 232 860,00	0,00	4 232 860,00	0,00
Reste à recouvrer sur la Compagnie nationale des commissaires aux comptes		4 232 860,00	0,00	4 232 860,00	0,00
Disponibilités		2 000 000,00	0,00	2 000 000,00	0,00
Comptes financiers		2 000 000,00	0,00	2 000 000,00	0,00
TOTAL DE L'ACTIF		6 259 785,00	6 308,00	6 253 477,00	48 615,00

PASSIF	31 décembre 2008		1 ^{er} janvier 2008	
	(euros)	Avant affectation	Après affectation	
Capitaux propres		4 772 416,86	4 772 416,86	48 615,00
Biens remis en pleine propriété		48 615,00	48 615,00	48 615,00
Réserves		0,00	4 723 801,86	0,00
Résultat de l'exercice		4 723 801,86	0,00	-
Dettes financières		0,00	0,00	0,00
Dettes d'exploitation		1 481 060,14	1 481 060,14	0,00
Dettes aux fournisseurs		908 182,53	908 182,53	0,00
Charges à payer		572 877,61	572 877,61	0,00
TOTAL DU PASSIF		6 253 477,00	6 253 477,00	48 615,00

H3C - Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
19, avenue George V
75008 Paris
www.h3c.org

Conception et réalisation
CHROMATIQUES Editions
47 avenue du Général Netter
75012 Paris
www.chromatiques.fr

Achever d'imprimer en juillet 2009.
Imprimerie La Fertoise (72),
utilisant du papier issu de forêts
durablement gérées.
Certifiée Imprim'Vert qui contribue
à la protection de l'environnement.
Dépôt légal : juillet 2009

© Fotolia

Conditions générales d'utilisation

Toute reproduction ou représentation intégrale ou partielle, par quelque procédé que ce soit, des pages publiées dans le présent ouvrage, faite sans l'autorisation de l'éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (3, rue Hautefeuille – 75006 Paris), est illicite et constitue une contrefaçon. Seules sont autorisées, d'une part, les reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective, et, d'autre part, les analyses et courtes citations justifiées par le caractère scientifique ou d'information de l'œuvre dans laquelle elles sont incorporées (loi du 1er juillet 1992 – art. L.122-4 et L.122-5 et code pénal art. 425).