

# LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

Rapport annuel 2006

LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES



**RAPPORT ANNUEL  
2006**



LE HAUT CONSEIL  
DU COMMISSARIAT  
AUX COMPTES

Rapport annuel 2006



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

© La Documentation française - Paris, 2007



# LE MOT DE LA PRÉSIDENTE

L'année 2006 a été, pour le Haut Conseil, particulièrement riche en événements et en évolutions.

La 8<sup>e</sup> directive, relative à l'audit légal des comptes, a été adoptée le 8 mai 2006, le délai imparti aux États membres pour sa transposition expirant le 29 juin 2008. La France, qui l'avait devancée en créant le Haut Conseil, l'a déjà partiellement transposée en donnant à celui-ci les moyens juridiques de négocier et de conclure des accords de coopération avec ses homologues étrangers.

C'est dans ce cadre législatif et réglementaire rénové que l'action du Haut Conseil s'est poursuivie.

Au cours de sa troisième année d'existence, il a continué à mener une réflexion sur les évolutions nécessaires du contrôle qualité. Il a, par ailleurs, délivré ses premiers avis sur l'application du nouveau code de déontologie et proposé un nouveau jeu de normes relatives à la certification des comptes.

Sa mission s'inscrit pleinement dans le mouvement d'internationalisation de la régulation de l'audit : la supervision publique de la profession d'auditeurs est en effet désormais implantée dans de nombreux États qui se sont dotés d'organes équivalents au Haut Conseil. Ces organes se sont réunis au sein d'un forum *International Forum of Independant Audit Regulators* (IFIAR). Créé à Paris, au mois de septembre 2006, au cours d'une table ronde organisée et présidée par le Haut Conseil, l'IFIAR regroupe les régulateurs de la profession des principaux États. En partageant leurs expériences de superviseurs de la profession d'auditeur, les membres se donnent les moyens de mieux coopérer ensemble. Le forum a d'ores et déjà enregistré de nouvelles candidatures et noué des relations avec d'autres organismes internationaux.

Le Haut Conseil, fort maintenant de l'expérience acquise au cours de ses trois premières années d'existence, continuera d'apporter sa contribution à la qualité de l'audit, avec un collège partiellement renouvelé et avec l'ambition d'être encore plus présent aux côtés des autres régulateurs.

Les différents aspects de sa mission ont été conduits dans la plus grande concertation avec les professionnels, dont il n'est pas inutile de rappeler qu'ils comptent trois membres en son sein. L'adhésion des organes représentatifs de la profession aux réformes engagées pour renforcer la qualité de l'audit et mettre en place une supervision efficace qui soit reconnue au plan international est impérative. La crédibilité du commissariat aux comptes ne doit plus seulement être évaluée dans un cadre strictement national ; elle repose aujourd'hui, plus encore, sur une reconnaissance de notre système de supervision par nos homologues.

C'est dans cet esprit de concertation avec la profession que le Haut Conseil souhaite maintenir le cap des réformes qui, à ce jour, sont incontournables.

Je tiens à remercier vivement les trois membres sortants pour leurs remarquables contributions aux premiers travaux du Haut Conseil. Je souhaite aussi la bienvenue aux nouveaux membres qui ont rejoint un collège totalement impliqué dans sa mission et dont la richesse culturelle, la diversité et l'esprit d'indépendance sont des atouts précieux pour répondre aux nouveaux défis de la bonne régulation. Je voudrais enfin remercier toute l'équipe du secrétariat général sans laquelle le Haut Conseil n'aurait pas pu atteindre les objectifs fixés.

**Christine Thin**

Ont contribué à l'activité 2006 du Haut Conseil et à la préparation du présent rapport :

S. Besnard, M. Doblado (*normes, saisines*),  
A. de Kerdanet, E. Ferjault (*saisines*),  
C. Dorléans (*discipline*),  
M. Andrade-Gomes (*coopération internationale*),  
S. Festou, S. Mittelette, E. Revuelto (*contrôles périodiques, saisines*),  
C. Dorléans, F. Gorius (*coordination*).

# Sommaire

|  |           |
|--|-----------|
| <b>LES MEMBRES DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES .....</b>   | <b>8</b>  |
| <br>   |           |
| <b>TITRE PREMIER – FONCTIONNEMENT DU HAUT CONSEIL.....</b>   | <b>11</b> |
| <b>Chapitre 1 – Cadre légal.....</b>   | <b>11</b> |
| <b>Chapitre 2 – Moyens.....</b>  | <b>11</b> |
| Section 1 – <b>Budget 2006 .....</b>   | <b>11</b> |
| Section 2 – <b>Effectifs .....</b>   | <b>11</b> |
| <b>Chapitre 3 – Organisation des travaux du Haut Conseil .....</b>   | <b>12</b> |
| Section 1 – <b>De nouvelles méthodes de travail.....</b>   | <b>12</b> |
| Section 2 – <b>Travaux liés à l'adoption de la 8<sup>e</sup> directive.....</b>  | <b>13</b> |
| Section 3 – <b>Publications du Haut Conseil.....</b>   | <b>13</b> |
| <br>   |           |
| <b>TITRE DEUXIÈME – ACTIVITÉ NORMATIVE.....</b>  | <b>15</b> |
| <b>Chapitre 1 – L'homologation des nouvelles normes d'exercice professionnel .....</b>   | <b>15</b> |
| Section 1 – <b>Les attentes du Haut Conseil .....</b>  | <b>15</b> |
| Section 2 – <b>Une nouvelle méthode de travail.....</b>  | <b>15</b> |
| Section 3 – <b>L'homologation des normes relatives à la certification .....</b>  | <b>17</b> |
| <b>Chapitre 2 – Le contexte international .....</b>  | <b>18</b> |
| Section 1 – <b>Anticiper les évolutions internationales intéressantes<br/>dans les normes d'exercice professionnel .....</b>                 | <b>18</b> |
| Section 2 – <b>Prendre en compte la réflexion des experts auprès de la Commission<br/>européenne dans les positions du Haut Conseil.....</b> | <b>19</b> |
| Section 3 – <b>Contribuer à la clarification des ISA.....</b>  | <b>19</b> |
| Section 4 – <b>Préparer l'adoption de normes d'audit communes<br/>au niveau européen.....</b>  | <b>19</b> |
| <b>Chapitre 3 – Poursuite des travaux sur les normes.....</b>  | <b>19</b> |

|   |    |
|---|----|
| <b>TITRE TROISIÈME – AVIS RENDUS SUR SAISINES<br/>DE L’ARTICLE R. 821-6 DU CODE DE COMMERCE.....</b>  | 21 |
| <b>Chapitre 1 – Les avis rendus par le Haut Conseil .....</b>   | 21 |
| <b>Chapitre 2 – Les autres saisines .....</b>   | 23 |
| <b>Chapitre 3 – Les saisines en cours d’examen par le Haut Conseil<br/>au premier semestre 2007 .....</b>   | 23 |
| <br>  |    |
| <b>TITRE QUATRIÈME – ACTIVITÉ JURIDICTIONNELLE.....</b>   | 25 |
| <b>Chapitre 1 – Nombre de dossiers traités .....</b>  | 25 |
| <b>Chapitre 2 – Analyse des décisions rendues en 2006 .....</b>   | 25 |
| Section 1 – <b>Décisions rendues en matière de discipline.....</b>  | 25 |
| Section 2 – <b>Décisions rendues en matière d’inscription .....</b>   | 26 |
| 1. Impartialité des membres de la commission régionale d’inscription .....  | 26 |
| 2. Régularisation du paiement des cotisations professionnelles avant l’audience<br>du Haut Conseil.....   | 26 |
| 3. Convocation et audition de la personne intéressée par le Haut Conseil<br>dans le cadre d’un recours dirigé contre une décision d’une commission<br>régionale d’inscription ..... | 26 |
| Section 3 – <b>Décision rendue en matière d’honoraires.....</b>   | 27 |
| <br>  |    |
| <b>TITRE CINQUIÈME – COOPÉRATION INTERNATIONALE.....</b>  | 29 |
| <b>Chapitre 1 – Poursuivre les relations bilatérales .....</b>  | 29 |
| <b>Chapitre 2 – Organiser la coopération en Europe .....</b>  | 29 |
| <b>Chapitre 3 – Favoriser la coopération mondiale entre superviseurs .....</b>  | 29 |
| Section 1 – <b>Création de l’IFIAR .....</b>  | 30 |
| Section 2 – <b>Autres rencontres internationales .....</b>  | 31 |

|   |    |
|---|----|
| <b>TITRE SIXIÈME – LES CONTRÔLES PÉRIODIQUES .....</b>  | 33 |
| <b>Chapitre 1 – Résultats des contrôles effectués par la Compagnie nationale au cours de la campagne 2005-2006 .....</b>      | 33 |
| Section 1 – <b>Synthèse des résultats sur les cabinets de catégorie A, B et C.....</b>  | 35 |
| 1. Évaluation des procédures mises en place par les cabinets .....  | 35 |
| 2. Application des procédures et contrôles des diligences .....   | 36 |
| 3. Principales recommandations .....  | 38 |
| Section 2 – <b>Synthèse des éléments ressortant des contrôles menés dans les secteurs identifiés par le Haut Conseil.....</b> | 38 |
| <b>Chapitre 2 – Appréciation par le Haut Conseil .....</b>  | 39 |
| <b>Chapitre 3 – Les évolutions attendues par le Haut Conseil .....</b>  | 40 |
| <b>ANNEXES .....</b>  | 43 |

# Les membres du Haut Conseil du commissariat aux comptes

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

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

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

Les membres sont nommés par décret pour six ans, renouvelables par moitié tous les trois ans. Par décret en date du 7 décembre 2006 est intervenu le premier renouvellement partiel des membres du Haut Conseil. Sa composition est dorénavant la suivante :

## Présidente



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

## Membres



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



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



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

## Secrétaire général



**Philippe STEING**  
*Magistrat*



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



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



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



Magistrat  
chargé du ministère public



**Christian LAUBIE**  
*Administrateur de sociétés*



**Didier KLING**  
*Commissaire aux comptes*



**Gérard RIVIÈRE**  
*Commissaire aux comptes*



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



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



**Michel TUDEL**  
*Commissaire aux comptes*

Commissaire du Gouvernement



**Marc GUILLAUME**  
*Directeur des affaires civiles  
et du Sceau*



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



# TITRE PREMIER

## Fonctionnement du Haut Conseil

### CHAPITRE 1

#### Cadre légal

L'activité du H3C s'est exercée en 2006 dans un cadre légal sensiblement modifié, d'une part en vue d'améliorer son fonctionnement, d'autre part afin d'anticiper certaines adaptations liées à la future transposition de la 8<sup>e</sup> directive européenne, relative au contrôle légal des comptes.

Cette dernière, adoptée le 17 mai 2006, devra en effet être transposée avant le 29 juin 2008.

C'est dans ce contexte qu'a été publié le décret du 9 février 2007 modifiant le décret du 12 août 1969 relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes lequel :

- définit les conditions dans lesquelles le Haut Conseil peut négocier et conclure les accords internationaux;
- adapte les anciennes dispositions réglementaires relatives aux conditions d'inscription sur la liste des commissaires aux comptes au nouveau contexte légal et européen;
- introduit de nouvelles obligations issues de la 8<sup>e</sup> directive pour les commissaires aux comptes, comme par exemple la publication d'un rapport de transparence ou l'accessibilité, par les organes de supervision publique, aux documents de travail de professionnels en charge d'entités entrant dans le périmètre de consolidation, dans l'hypothèse de l'absence d'accord de coopération avec un État tiers;
- précise le rôle du secrétaire général dans le suivi des contrôles périodiques des commissaires aux comptes et prévoit la nouvelle périodicité de ces contrôles.

Ce dispositif complète celui qui a été défini par la loi de sécurité financière et le décret du 12 août 1969 précité<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Ces deux textes sont désormais codifiés au sein du Code de commerce.

### Chapitre 2

#### Moyens

##### Section 1

##### Budget 2006

En 2006, les dépenses affectées au Haut Conseil se sont élevées à 1 330 000 euros. Ce montant comprend la rémunération des membres du Haut Conseil<sup>2</sup>, la rémunération des agents des services permanents, la location des bureaux et les frais de déplacement et de représentation.

À structure constante, ces dépenses augmentent légèrement par rapport à l'année 2005 du fait de la charge liée aux locaux, loués depuis juillet 2005.

Les ressources du Haut Conseil restent inférieures à celles de ses principaux homologues européens, certains ayant un budget jusqu'à cinq fois supérieur à celui du Haut Conseil, et en augmentation chaque année.

##### Section 2

##### Effectifs

Malgré les missions toujours plus étendues qui lui sont confiées, le Haut Conseil n'a pas bénéficié d'augmentation de ses effectifs depuis 2005, subissant la restriction budgétaire des dépenses de l'État. Il s'est néanmoins attaché à respecter l'objectif prioritaire assigné par le garde des Sceaux : doter la profession, avant le 30 avril 2007, d'un jeu de normes d'exercice professionnel relatif à la certification des comptes.

Pour ce faire, le Haut Conseil a accru la fréquence de ses réunions, tenues hebdomadairement lorsque l'état de préparation des projets de normes par la Compagnie nationale le permettait. Ses membres ont intensifié leur participation à des groupes de travail mixtes associant la Compagnie nationale. Lorsque les projets

<sup>2</sup> L'indemnisation des membres n'avait pas été prise en compte dans le chiffrage des dépenses en 2005.



de normes le nécessitaient, des consultations ont été organisées avec des représentants des entreprises afin d'identifier et, le cas échéant, de prendre en compte leurs attentes.

Malgré la forte implication des membres du Haut Conseil et du secrétariat général qui a, de son côté, multiplié les expertises et renforcé sa présence dans les instances européennes et internationales, la priorité qui lui est assignée n'a pu être atteinte qu'au détriment d'autres missions, faute de pouvoir consacrer le temps nécessaire au traitement de tous les sujets en parallèle. Le Haut Conseil a été amené à réduire à nouveau son programme d'examen des contrôles, et à renoncer à des actions au plan international. Il a par ailleurs annulé des séances disciplinaires et mis en sommeil les commissions spécialisées. En outre, certaines dispositions réglementaires relatives à son fonctionnement n'ont pas pu être mises en œuvre, faute de textes d'application et de moyens.

Afin d'apporter un début de solution à une situation devenue critique, deux postes supplémentaires ont été récemment budgétés pour l'année 2007 et devraient être prochainement pourvus. Toutefois, seule une augmentation substantielle de ses ressources peut permettre au Haut Conseil de mettre en œuvre pleinement ses compétences et ses nouvelles responsabilités, de renforcer sa présence à l'échelon européen et à l'échelon international, de répondre aux attentes des professionnels dont la reconnaissance repose, compte tenu du nouveau contexte international, sur une supervision efficace de la profession.

Par ailleurs, il est nécessaire que son statut d'autorité administrative indépendante soit conforté par une technique budgétaire, qui, lui laissant la maîtrise de ses actions, ne le soumette pas, dans ses choix stratégiques, à un contrôle d'opportunité a priori qui limite la portée de son statut.

## Chapitre 3

### Organisation des travaux du Haut Conseil

#### Section 1

##### De nouvelles méthodes de travail

Au cours de l'année 2006, le Haut Conseil a continué à adapter ses méthodes de travail. Il a notamment, sur deux sujets majeurs relevant de son domaine de compétence, mis en place avec la Compagnie nationale deux groupes de concertation.

Le premier, composé de quatre représentants du Haut Conseil et de quatre représentants de la Compagnie nationale ainsi que des services permanents des deux institutions a pour mission de proposer aux instances délibérantes respectives des projets de norme d'exercice professionnel. Ses travaux ont facilité et accéléré le processus d'homologation des normes d'exercice professionnel relatives à la mission de certification des comptes.

Le deuxième, composé de trois représentants du Haut Conseil et de trois représentants de la Compagnie nationale ainsi que des services permanents des deux institutions, a pour tâche de proposer une nouvelle organisation des contrôles périodiques aux instances délibérantes du Haut Conseil et de la Compagnie nationale. Les réflexions de ce groupe de travail sont toujours en cours.

Cette nouvelle méthode de travail favorise une optimisation de la qualité des travaux et la valorisation des compétences des deux institutions. Elle permet aux représentants de la Compagnie nationale de faire part de leurs positions et contraintes éventuelles avant les délibérations du Haut Conseil, selon un processus formalisé.

## Section 2

### Travaux liés à l'adoption de la 8<sup>e</sup> directive

L'adoption de la 8<sup>e</sup> directive a conduit à une intensification des travaux menés sous l'égide de la Commission européenne. Le secrétaire général en tant que membre de l'organe plénier du groupe européen des organes de supervision de l'audit (EGAOB) est amené à livrer des expertises et à participer à des travaux et études réalisés dans le cadre de la coordination européenne. Le Haut Conseil intervient également dans les travaux de quatre sous-groupes de l'EGAOB. Cette implication dans les débats européens est capitale pour veiller à la cohérence des décisions prises dans les sphères nationales et européennes.

#### Repère

##### Création du Groupe européen des organes de supervision de l'audit

La Commission européenne a créé par décision du 14 décembre 2005 le Groupe européen des organes de supervision de l'audit *European Group of Auditors' Oversight Bodies* (EGAOB). Ce groupe assure la coordination des systèmes de supervision publique des contrôleurs légaux et des cabinets d'audit dans l'Union européenne. Il peut apporter un soutien technique à la Commission dans l'élaboration d'éventuelles mesures d'application de la 8<sup>e</sup> directive révisée de droit des sociétés sur le contrôle légal, par exemple dans le cadre de l'approbation de normes d'audit internationales ou de l'évaluation des systèmes de supervision publique des pays tiers.

#### Repère

##### Organisation des sous-groupes de l'EGAOB

###### Groupe européen des organes de supervision de l'audit EGAOB « European Group of Auditor's Oversight Body »



## Section 3

### Publications du Haut Conseil

Les communications et publications du Haut Conseil sont regroupées sur un site Internet réorganisé en 2006. Les éléments à rendre publics sont désormais accessibles pour consultation dès leur mise en ligne. Les statistiques traduisent une forte demande d'information de la part des internautes : ainsi, la fréquentation du site [www.h3c.org](http://www.h3c.org) a été multipliée par quatre entre 2005 et 2006 jusqu'à atteindre plus de 100 000 pages consultées par an.



# TITRE DEUXIÈME

## Activité normative

### Chapitre 1

#### L'homologation des nouvelles normes d'exercice professionnel

##### Section 1

###### Les attentes du Haut Conseil

En 2005, le Haut Conseil avait examiné les premiers projets de normes élaborés par la Compagnie nationale dont il avait été saisi par le garde des Sceaux.

Les travaux qu'il a engagés à ce titre lui ont permis de consigner, dans une délibération en date du 3 janvier 2006, les principes que devait respecter une norme afin de recueillir un avis favorable à l'homologation.

###### Repère

###### Délibération du 3 janvier 2006 : principes énoncés par le Haut Conseil

- privilégier la clarté, la lisibilité de la norme;
- prendre en compte le cadre légal national;
- prendre en compte la pratique internationale;
- éviter les redondances entre normes;
- rédiger de façon suffisamment explicite la norme pour qu'il ne soit pas nécessaire de proposer des formulations types ou des exemples de rédaction;
- proscrire les références à des textes sans valeur législative ou réglementaire.

Estimant que les normes dont il avait été saisi ne répondaient pas aux principes actés dans sa délibération, le Haut Conseil a rendu, le 1<sup>er</sup> février 2006, un avis défavorable à leur homologation.

##### Section 2

###### Une nouvelle méthode de travail

Afin d'élaborer, dans les meilleurs délais, un corps de normes d'exercice professionnel sécurisant la démarche de certification du commissaire aux comptes, le Haut Conseil a invité la Compagnie nationale à élaborer de nouveaux projets conformes à ces critères.

Pour ce faire, le Haut Conseil a proposé que les échanges de vue entre les représentants de la profession et l'autorité de supervision publique soient renforcés et que les attentes de chacun soient exprimées et débattues si nécessaire.

Il a ainsi été décidé de mettre en place un processus dit «de concertation» entre la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, le Haut Conseil et le commissaire du Gouvernement.

Cette nouvelle méthode de travail associe les services permanents des deux instances, la Compagnie nationale et le Haut Conseil, qui proposent des projets de normes au groupe dit «de concertation», composé de quatre représentants de la Compagnie nationale, de quatre membres du Haut Conseil ainsi que du commissaire du Gouvernement.

Ces projets sont ensuite soumis aux débats du Haut Conseil et de la Compagnie nationale, avant saisine du garde des Sceaux par la Compagnie nationale.

Il était prévu que ce processus dit «de concertation», créé dans le but d'apporter une solution à une situation de blocage, ne soit mis en œuvre que dans le cadre de l'examen des premières normes.

Toutefois, au vu des résultats obtenus, il a été décidé de retenir, en accord avec la Compagnie nationale, cette méthode de travail pour l'examen de toutes les normes.

###### Repère

###### Représentants du H3C au sein du groupe concertation «normes»

février 2006 à décembre 2006

M. Léger – Président du groupe pour le H3C

M. Danjou

M<sup>me</sup> Signoret

M. Valériola

depuis décembre 2006

M. Tudel – Président du groupe pour le H3C

M<sup>me</sup> Baranger

M. Pillois

M<sup>me</sup> Signoret



Conformément à ce qu'a préconisé le Haut Conseil dans sa délibération du 1<sup>er</sup> février 2006, la Compagnie nationale et le Haut Conseil ont proposé des normes qui prennent en compte à la fois le cadre légal français et les options actuellement retenues dans le cadre de la révision des *International Standards on Auditing* (ISA).

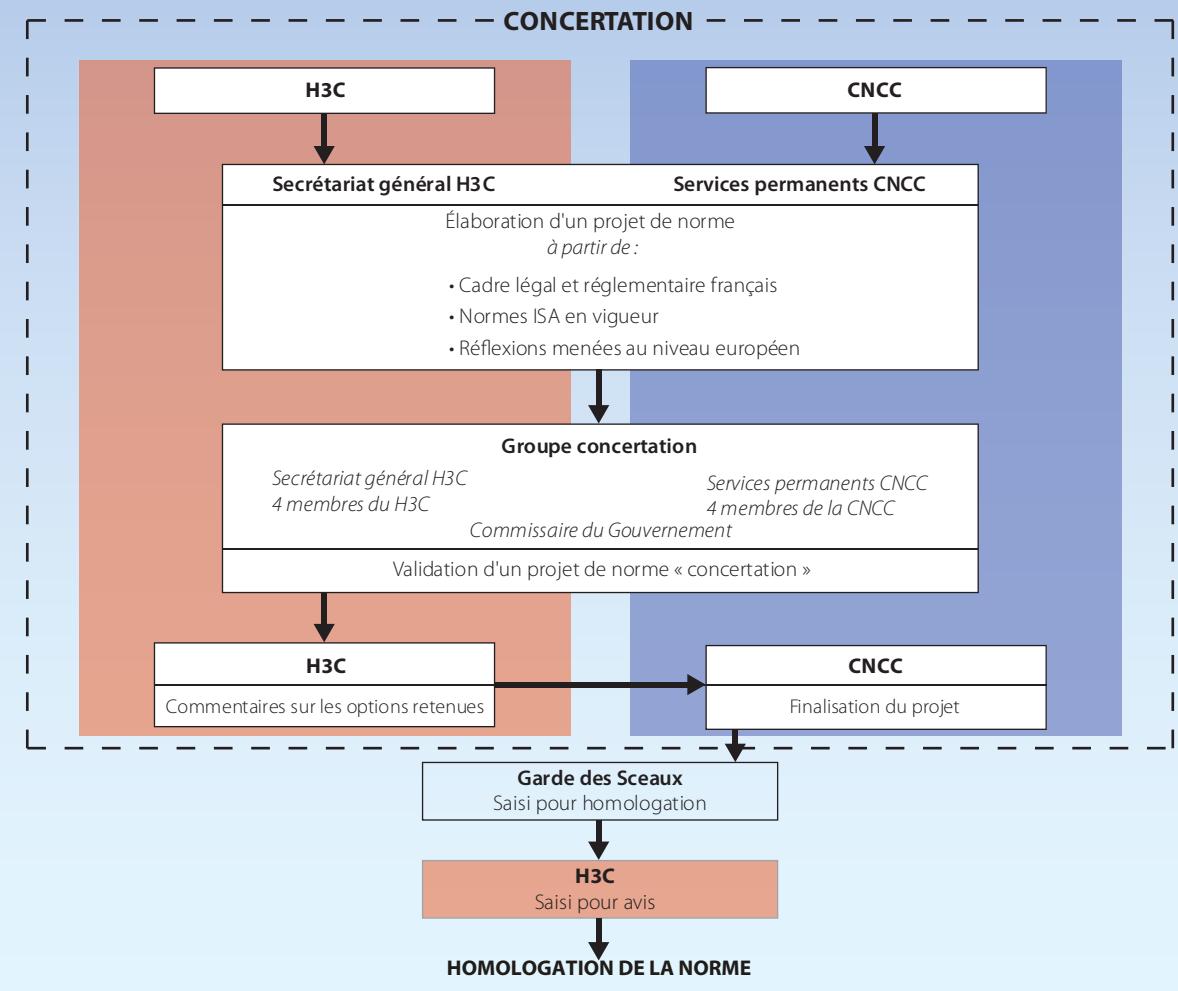
En particulier, ces deux instances ont veillé à ce que les normes d'exercice professionnel proposées à l'homologation intègrent les principes figurant dans les normes internationales de l'*International Auditing and Assurance*

*Standards Board* (IAASB), dans la mesure où ces derniers ne sont pas contraires aux dispositions légales et réglementaires françaises et prennent en compte les réflexions menées à l'échelon européen en vue de l'adoption des futures ISA.

En outre, poursuivant la démarche engagée en 2005, le Haut Conseil a recueilli les points de vue et les propositions des représentants des entreprises lorsque les sujets traités dans les normes avaient des implications sur le fonctionnement des entreprises.

#### Repère

#### Activité normative : processus de concertation



## Section 3

## L'homologation des normes relatives à la certification

Le Code de déontologie professionnel, approuvé en Conseil d'État, avait fixé au 30 avril 2007 la date butoir au-delà de laquelle les normes du référentiel établi par la Compagnie nationale avant l'entrée en vigueur de la loi de sécurité financière perdaient leur valeur d'usage.

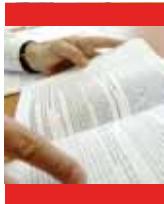
Compte tenu de cet impératif, le Haut Conseil a fait de la révision des normes traitant des diligences requises dans le cadre de la certification des comptes l'une de ses priorités.

La forte mobilisation du secrétariat général et du Haut Conseil a ainsi permis d'atteindre l'objectif fixé puisque, au 16 mai 2007, 26 des 32 normes qui constituent le cœur de cette mission ont été homologuées par arrêté du garde des Sceaux.

## Repère

### Normes d'exercice professionnel homologuées au 16 mai 2007

| Intitulé de la norme  | Date avis du H3C | Date publication de la norme au JO | Date de signature de l'arrêté | Pour mémoire correspondance ISA |
|---|------------------|------------------------------------|-------------------------------|---------------------------------|
| Lettre de mission   | 28-nov-05        | 21-déc-05                          | 14-déc-05                     | ISA 210                         |
| Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes  | 16-juin-06       | 1er-août-06                        | 19-juil-06                    | ISA 200                         |
| Caractère probant des éléments collectés  | 26-juin-06       | 1er-août-06                        | 19-juil-06                    | ISA 500                         |
| Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques  | 07-juil-06       | 1er-août-06                        | 19-juil-06                    | ISA 330                         |
| Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives   | 07-juil-06       | 1er-août-06                        | 19-juil-06                    | ISA 315                         |
| Anomalies significatives et seuil de signification  | 28-sept-06       | 14-oct-06                          | 06-oct-06                     | ISA 320                         |
| Planification de l'audit  | 28-sept-06       | 14-oct-06                          | 06-oct-06                     | ISA 300                         |
| Justification des appréciations   | 28-sept-06       | 14-oct-06                          | 06-oct-06                     | NA                              |
| Procédures analytiques  | 22-déc-06        | 30-déc-06                          | 22-déc-06                     | ISA 520                         |
| Les demandes de confirmation des tiers  | 22-déc-06        | 30-déc-06                          | 22-déc-06                     | ISA 505                         |
| <i>Les demandes de confirmation des tiers (rectificatif)</i>  | NA               | 17-févr-07                         | NA                            | NA                              |
| Caractère probant des éléments collectés – Applications spécifiques   | 22-déc-06        | 30-déc-06                          | 22-déc-06                     | ISA 501                         |
| Procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière – Rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président | 20-févr-07       | 06-avr-07                          | 05-mars-07                    | NA                              |
| Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité   | 04-avr-07        | 03-mai-07                          | 10-avr-07                     | NA                              |
| Appréciation des estimations comptables   | 04-avr-07        | 03-mai-07                          | 10-avr-07                     | ISA 540                         |



## Repère

### Normes d'exercice professionnel homologuées au 16 mai 2007 (suite)

| Intitulé de la norme  | Date avis du H3C | Date publication de la norme au JO | Date de signature de l'arrêté | Pour mémoire correspondance ISA |
|---|------------------|------------------------------------|-------------------------------|---------------------------------|
| Documentation de l'audit des comptes  | 04-avr-07        | 03-mai-07                          | 10-avr-07                     | ISA 230                         |
| Intervention d'un expert  | 04-avr-07        | 03-mai-07                          | 10-avr-07                     | ISA 620                         |
| Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes   | 04-avr-07        | 03-mai-07                          | 10-avr-07                     | ISA 240                         |
| Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes  | 04-avr-07        | 03-mai-07                          | 10-avr-07                     | NA                              |
| Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne   | 02-mai-07        | 13-mai-07                          | 07-mai-07                     | ISA 610                         |
| Continuité d'exploitation   | 02-mai-07        | 13-mai-07                          | 07-mai-07                     | ISA 570                         |
| Événements postérieurs à la clôture de l'exercice   | 02-mai-07        | 13-mai-07                          | 07-mai-07                     | ISA 560                         |
| Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires | 03-mai-07        | 13-mai-07                          | 07-mai-07                     | ISA 250                         |
| Déclarations de la direction  | 03-mai-07        | 13-mai-07                          | 07-mai-07                     | ISA 580                         |
| Changements comptables  | 03-mai-07        | 13-mai-07                          | 07-mai-07                     | NA                              |
| Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes   | 03-mai-07        | 13-mai-07                          | 07-mai-07                     | ISA 510                         |
| Informations relatives aux exercices précédents   | 03-mai-07        | 16-mai-07                          | 07-mai-07                     | ISA 710                         |

NA : non applicable

## Chapitre 2

### Le contexte international

La révision de l'ancien référentiel normatif français est conduite en tenant compte des réflexions actuellement en cours sur la clarification des ISA.

#### Section 1

#### Anticiper les évolutions internationales intéressantes dans les normes d'exercice professionnel

Le Haut Conseil s'assure que les travaux d'élaboration des normes d'exercice professionnel tiennent compte

des principes figurant dans les standards internationaux lorsque ces derniers sont de nature à améliorer la qualité et la sécurité de l'opinion émise par les commissaires aux comptes.

Le Haut Conseil prête également une attention particulière aux réflexions menées par l'IAASB, exprimées notamment à l'occasion d'exposés sondages sur des normes réécrites ou révisées. Lorsque le Haut Conseil estime que les principes définis dans ces projets contribuent à l'intérêt public, ils sont intégrés dans les normes d'exercice professionnel, en les adaptant, si besoin, au contexte légal français.

## Section 2

## Prendre en compte la réflexion des experts auprès de la Commission européenne dans les positions du Haut Conseil

Le Haut Conseil, par l'intermédiaire de son secrétariat général, est impliqué au sein de l'EGAOB et notamment du sous-groupe ISA. Les échanges d'expériences et d'opinions entre régulateurs européens, préparateurs et utilisateurs de comptes contribuent aux débats du Haut Conseil qui arrête ses choix sur la base d'une connaissance précise des positions européennes sur les sujets concernés.

## Section 3

## Contribuer à la clarification des ISA

Inversement, les solutions adoptées en France pour réglementer les travaux à réaliser par les commissaires aux comptes sont rapportées, dans le cadre des travaux conduits par la Commission : les normes françaises, plus concises que les normes ISA traitant de sujets comparables, permettent d'illustrer concrètement un modèle possible pour les futures normes communes. Cette approche française est exposée et débattue au sein des groupes d'experts européens.

À l'issue des débats, la Commission européenne transmet à l'IAASB les conclusions des experts. Elle fait également part de leurs propositions pour modifier ou faire évoluer les normes ISA. Ainsi, les normes françaises homologuées constituent un apport concret pour favoriser l'évolution des normes internationales. À titre d'exemple, les choix retenus au sein de la norme française fondamentale sur les principes applicables à l'audit des comptes ont été largement repris dans la nouvelle version envisagée par l'IAASB pour la norme internationale ISA 200.

## Section 4

## Préparer l'adoption de normes d'audit communes au niveau européen

La revue par le Haut Conseil de l'ensemble du référentiel normatif français est l'occasion d'identifier les spécificités françaises relatives aux travaux des contrôleurs légaux des comptes, les commissaires aux comptes. Cette analyse est nécessaire pour préparer l'application des ISA à l'échelon communautaire.

La 8<sup>e</sup> directive prévoit, dans son article 26, que la Commission européenne peut décider de l'applicabilité de normes d'audit internationales dans la Communauté, après un processus dit « de comitologie ». Pour prendre cette décision, la Commission s'appuie sur un comité de régulation de l'audit (AuRC) et sur le groupe des organes de supervision de l'audit (EGAOB).

Une fois prise la décision d'adopter une norme, il reste la faculté pour chaque pays d'imposer des exigences supplémentaires aux contrôleurs légaux, pour que les normes communautaires soient compatibles avec la législation nationale en vigueur. Une analyse approfondie préalable n'est donc pas seulement utile, mais indispensable pour préparer la mise en place des futures ISA applicables au sein de l'Union européenne.



## Chapitre 3

# Poursuite des travaux sur les normes

Conformément au programme de travail qu'il s'était fixé, le Haut Conseil poursuit ses travaux portant sur les normes en respectant la même méthode de travail. Après avoir défini les principes qui régissent la mission de certification des comptes, il commence l'examen des normes relatives aux diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes, conformément aux priorités qui avaient été définies.

est point, des professionnels chargés du contrôle des comptes desdites personnes et entités.

### **CONSEIL OU TOUTE AUTRE PRESTATION DE SERVICES ENTRANT DANS LES DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES À LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES**

*Art. L. 822-11 II du Code de commerce*

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

*Article 10 du Code de déontologie*

*Situations interdites*

*Il est interdit au commissaire aux comptes de fournir à la personne ou à l'entité dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du Code de commerce, tout conseil ou toute prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel.*

*(...)*

### **Repère**

#### **Certification, conseil et autre prestation de services entrant dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes**

#### **Mandat de commissariat aux comptes**

##### **CERTIFICATION DES COMPTES**

*Art. L. 823-9 du Code de commerce*

*Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice.*

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

*Sans préjudice des dispositions de l'article L. 823-14, la certification des comptes consolidés est délivrée notamment après examen des travaux des commissaires aux comptes des personnes et entités comprises dans la consolidation ou, s'il n'en*

# TITRE TROISIÈME

## Avis rendus sur saisines de l'article R. 821-6 du Code de commerce

### Chapitre 1 Les avis rendus par le Haut Conseil

En 2006, le Haut Conseil a rendu des avis sur des questions déontologiques à partir de saisines émanant soit des autorités habilitées à saisir le Haut Conseil, soit de commissaires aux comptes. Il s'est aussi autosaisi de situations identifiées par des personnes ne figurant pas sur la liste des personnes habilitées à le saisir.

Ces saisines ont été l'occasion pour le Haut Conseil de rendre des avis de portée générale à partir de pratiques

ou situations suscitant des interrogations chez les commissaires aux comptes.

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

Ils ont porté sur l'exercice du co-commissariat aux comptes, les successions de missions, le champ d'application des prestations interdites, ou encore les incompatibilités personnelles ou professionnelles du commissaire aux comptes.

Le Haut Conseil a ainsi examiné les saisines suivantes :

| Objet de la saisine  | Qualité de l'auteur de la saisine                                | Avis du Haut Conseil                 |
|--|--|--------------------------------------|
| <b>Exercice du commissariat aux comptes par plusieurs commissaires aux comptes</b><br>Modalités d'exercice de la mission   | Commissaire aux comptes  | 22 mai 2006<br><i>Annexe 3-1</i>     |
| <b>Succession de missions</b><br>Succession d'une mission d'«audit contractuel» et d'une mission de commissariat aux comptes (saisine portant sur l'application de l'article 29 III du Code de déontologie)  | Procureur général près la Cour des comptes                       | 16 octobre 2006<br><i>Annexe 3-2</i> |
| <b>Succession de missions</b><br>Succession d'une mission d'expertise comptable et d'une mission de commissariat aux comptes (saisine portant sur l'application de l'article 29 III du Code de déontologie)  | Président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes | 4 décembre 2006<br><i>Annexe 3-3</i> |
| <b>Succession de missions</b><br>Succession d'une mission d'expertise comptable et d'une mission de commissariat aux comptes. Indépendance du commissaire aux comptes à l'égard de l'entité contrôlée en présence de liens de proximité entre ce dernier et :<br>– le directeur administratif et financier de l'entité contrôlée<br>– l'ancien cabinet d'expertise comptable de l'entité | Commissaire aux comptes  | 4 décembre 2006<br><i>Annexe 3-4</i> |
| <b>Acceptation de mission</b><br>Possibilité d'accepter une mission de commissariat aux apports dans l'entité bénéficiaire de l'apport de titres de l'entité dont les comptes sont certifiés (saisine portant sur l'application de l'article 10 du Code de déontologie)  | Commissaire aux comptes  | 11 janvier 2007<br><i>Annexe 3-5</i> |
| <b>Interdictions</b><br>Prestations fournies aux entités sœurs de l'entité dont les comptes sont certifiés (saisine portant sur l'application des articles L. 822-11 II al. 1 du Code de commerce et 10 du Code de déontologie)  | Haut Conseil (auto-saisine)                                      | 11 janvier 2007<br><i>Annexe 3-6</i> |
| <b>Interdictions et incompatibilités</b><br>Exercice de la mission d'un commissaire aux comptes dans une association (saisine portant sur l'application des articles 6 et 26 à 30 du Code de déontologie)  | Commissaire aux comptes  | 8 février 2007<br><i>Annexe 3-7</i>  |



| Objet de la saisine   | Qualité de l'auteur de la saisine | Avis du Haut Conseil       |
|---|-----------------------------------|----------------------------|
| <b>Exercice en réseau</b><br>Certification des comptes par un commissaire aux comptes qui est également le président et le directeur général du cabinet d'expertise comptable ayant établi les comptes                      | Haut Conseil (auto-saisine)       | 8 mars 2007<br>Annexe 3-8  |
| <b>Appartenance à un réseau</b><br>Qualification d'un groupement constitué par des cabinets d'expertise comptable et de commissariat aux comptes (saisine portant sur l'application de l'article 22 du Code de déontologie) | Commissaire aux comptes           | 29 mars 2007<br>Annexe 3-9 |

Ces avis ont préconisé la mise en œuvre de mesures de sauvegarde, allant jusqu'à la démission du commissaire aux comptes. Ils ont conduit dans certains cas les professionnels à modifier leur pratique, voire à refuser des mandats de commissaire aux comptes.

Le Haut Conseil a également été saisi par le ministère de la Justice d'une demande d'avis sur le délai de mise en application de certaines dispositions du Code de déontologie. Conformément à l'avis du Haut Conseil, le décret n° 2006-469 du 24 avril 2006 a prévu que les commissaires aux comptes disposaient d'un délai expirant le 1<sup>er</sup> juillet 2006 pour se mettre en conformité avec les articles 17, 23, 24, 25, 27, 29 (I et II) du Code de déontologie. Pour les autres dispositions du Code, la date d'application est restée inchangée, à savoir le 17 novembre 2005, date de la publication du Code de déontologie au *Journal officiel*.

À ce jour, aucun commissaire aux comptes n'a saisi le Haut Conseil d'une demande d'appréciation du caractère directement lié ou non d'une prestation effectuée par un réseau pour une entité dont les comptes sont certifiés par un commissaire aux comptes membre de ce réseau. Depuis l'entrée en vigueur de la loi de sécurité financière, il a eu toutefois à connaître de cas d'application des dispositions de l'article L. 822-11 II alinéa 2 du Code de commerce et de l'article 23 du Code de déontologie au travers du contrôle qualité. Une réponse partielle à ces cas devrait être apportée lors de l'examen des normes relatives aux diligences directement liées à la mission.

#### Repère

**Caractère directement lié ou non d'une prestation effectuée par un réseau pour une entité dont les comptes sont certifiés par un commissaire aux comptes membre de ce réseau – textes applicables**

##### CODE DE COMMERCE

*Article L. 822-11 du Code de commerce  
(...)*

*Il. – 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 (article L. 233-3), 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.*

*Lorsqu'un commissaire aux comptes est affilié à un réseau national ou international, dont les membres ont un intérêt économique commun et qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes, il ne peut certifier les comptes d'une personne ou d'une entité qui, en vertu d'un contrat conclu avec ce réseau ou un membre de ce réseau, bénéficie d'une prestation de services, qui n'est pas directement liée à la mission du commissaire aux comptes selon l'appréciation faite par le Haut Conseil du commissariat aux comptes en application du troisième alinéa de l'article L. 821-1.*

##### CODE DE DÉONTOLOGIE

*Article 23 du Code de déontologie  
Fourniture de prestations de services par un membre du réseau à la personne dont les comptes sont certifiés*

*En cas de fourniture de prestations de services par un membre du réseau à une personne ou entité dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes, ce dernier s'assure, à tout moment, que cette prestation est directement liée à la mission de commissaire aux comptes.*

*Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation.*

*En cas de doute, le commissaire aux comptes saisit, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes.*

## Chapitre 2

### Les autres saisines

Le Haut Conseil a été destinataire de dénonciations de pratiques de commissaires aux comptes. Ces dénonciations ont fait l'objet d'une transmission au parquet, ou de suivis par le secrétaire général avec le concours de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou des compagnies régionales.

Le Haut Conseil a aussi eu à traiter de demandes d'informations sur le fonctionnement ou le statut du commissariat aux comptes. Durant l'année 2006, il a répondu à une vingtaine de demandes qui ont nécessité des analyses juridiques approfondies.

Enfin, certaines saisines transmises au Haut Conseil ont été déclarées irrecevables :

- soit parce qu'elles émanaient de personnes qui n'étaient pas habilitées à saisir le Haut Conseil<sup>3</sup>;
- soit parce qu'elles ne permettaient pas au Haut Conseil de rendre un avis utile, la situation exposée par l'auteur de la saisine n'étant pas identifiée de façon suffisamment précise;
- soit parce que les conditions de forme posées par les articles 41 et 43 du règlement intérieur du Haut Conseil n'étaient pas remplies.

## Chapitre 3

### Les saisines en cours d'examen par le Haut Conseil au premier semestre 2007

Les saisines suivantes sont en cours d'examen à la fin du premier semestre 2007 :

| Objet de la saisine   | Qualité de l'auteur de la saisine                                |
|---|--|
| <b>Acceptation de mission</b><br>Possibilité pour le commissaire aux comptes d'une association « tête de groupe » :<br>– d'accepter de réaliser, à titre contractuel, des missions d'établissement des comptes combinés et de certification desdits comptes;<br>– de certifier les comptes d'associations locales établis par des membres de son réseau.  | Commissaire aux comptes  |
| <b>Conflit d'intérêt</b><br>Qualification de la situation du commissaire aux comptes (saisine portant sur l'application de l'article 22 du Code de déontologie)   | Commissaire aux comptes  |
| <b>Démission</b><br>Bien-fondé de la demande, émanant du président de l'entité contrôlée, que le commissaire aux comptes démissionne  |  |
| <b>Succession de missions</b><br>Succession d'une mission de certification des comptes dans le cadre d'une nomination volontaire de ce commissaire aux comptes par l'entité et d'une mission de certification des comptes en vertu d'une nomination prévue par les textes légaux et réglementaires (saisine portant sur l'application de l'article 29 du Code de déontologie et l'avis rendu par le Haut Conseil le 16 octobre 2006 sur une saisine individuelle) | Commissaire aux comptes  |
| <b>Appartenance à un réseau</b><br>Qualification de réseau de deux cabinets de commissariat aux comptes   | Président d'une compagnie régionale des commissaires aux comptes |

<sup>3</sup> Lorsqu'il estime que la situation exposée lui permet de rendre un avis de portée générale intéressant la profession, le Haut Conseil s'auto-saisit conformément à la faculté qui lui est donnée à l'article R. 821-6 du Code de commerce.



# TITRE QUATRIÈME

## Activité juridictionnelle

Au cours de l'année 2006, l'activité juridictionnelle a été affectée par le manque de personnels du Haut Conseil. Des séances ont dû être annulées faute de secrétaire de séance. Cette absence de moyens est susceptible de porter atteinte à l'effectivité du système de supervision publique français dès lors que l'article 32 de la 8<sup>e</sup> directive prévoit que les États membres mettent en place un système effectif de supervision publique des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit, devant assumer la responsabilité finale de la supervision notamment des systèmes d'enquête et disciplinaire.

### Chapitre 1

#### Nombre de dossiers traités

Au cours de l'année 2006, le Haut Conseil du commissariat aux comptes a siégé à cinq reprises en tant qu'instance d'appel et a rendu sept décisions auxquelles s'ajoutent deux décisions avant dire droit.

|              | 2006      | 2005      |
|--------------|-----------|-----------|
| Inscription  | 1         | 6         |
| Discipline   | 3         | 9         |
| Honoraires   | 3*        | 1         |
| <b>Total</b> | <b>7*</b> | <b>16</b> |

(\*) dont deux désistements.

Le Haut Conseil a été destinataire de 15 nouveaux dossiers en 2006.

|  | 2006     | 2005      |
|--|----------|-----------|
| Dossiers antérieurs (N-1)                    | 10**     | 12        |
| Nouveaux dossiers                            | 15       | 15        |
| Désistements                                 | 2        | 2         |
| <b>Décisions rendues (hors désistements)</b> | <b>5</b> | <b>16</b> |
| Dossiers restant à juger                     | 18**     | 10**      |

(\*) dont un dossier sur renvoi de la Cour de cassation.

### Chapitre 2

#### Analyse des décisions rendues en 2006

Sont exposés dans les paragraphes qui suivent les thèmes principaux sur lesquels ont porté les décisions du Haut Conseil statuant en matière d'inscription, de discipline ou d'honoraires ainsi que les arrêts du Conseil d'État statuant sur les pourvois en cassation formés à l'encontre des décisions du Haut Conseil.

##### Section 1

#### Décisions rendues en matière de discipline

Le Haut Conseil a été conduit, dans plusieurs décisions, à se prononcer sur la notion de manquement grave à l'honneur et à la probité et sur ses conséquences en termes disciplinaires.

Le fait pour un professionnel des comptes de se soustraire à ses obligations fiscales par une manipulation des chiffres, une omission d'écritures comptables et un défaut de déclaration, et ce, en dépit d'une première condamnation pénale pour une fraude identique et malgré les sanctions disciplinaires alors prononcées par les organes professionnels dont il relevait, constitue un tel manquement l'excluant de la loi d'amnistie n° 2002-1062 du 6 août 2002<sup>4</sup> (première décision du 6 avril 2006).

Le Haut Conseil a précisé dans une autre procédure qu'il en était de même lorsqu'un commissaire aux comptes a souscrit des déclarations fiscales inexactes, quand bien même les faits auraient été commis en

<sup>4</sup> La loi d'amnistie n° 2002-1062 du 6 août 2002 prévoit que les faits commis avant le 17 mai 2002, en tant qu'ils constituent des fautes passibles de sanctions disciplinaires ou professionnelles, peuvent être amnistier à l'exception des faits ayant donné lieu à une condamnation pénale et des faits constituant des manquements à l'honneur, à la probité ou aux bonnes mœurs [voir le rapport annuel du H3C de l'année 2005, p. 46].



dehors de la profession de commissaire aux comptes (seconde décision du 6 avril 2006).

Dans une espèce où le commissaire aux comptes intéressé avait commis des actes de concurrence déloyale et de débauchage de personnels, le Haut Conseil a confirmé dans son principe la sanction disciplinaire de l'interdiction temporaire d'exercer, prononcée par la chambre régionale de discipline (décision du 18 mai 2006).

## Section 2

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

#### **1. Impartialité des membres de la commission régionale d'inscription**

Le Haut Conseil, dans une décision du 18 mai 2006, a annulé la décision d'une commission régionale d'inscription, au motif que la composition de la commission ne permettait pas de s'assurer de l'impartialité des membres s'étant prononcés.

#### **2. Régularisation du paiement des cotisations professionnelles avant l'audience du Haut Conseil**

Dans un arrêt rendu le 19 juin 2006 (n° 271723 des 1<sup>re</sup> et 6<sup>e</sup> sous-sections réunies de la section du contentieux), le Conseil d'État a annulé une décision du 17 juin 2004 par laquelle le Haut Conseil avait confirmé la décision de la commission régionale d'inscription prononçant la radiation de la liste d'un commissaire aux comptes pour non-paiement par ce dernier de ses cotisations pendant deux années consécutives. Celui-ci avait régularisé sa situation avant l'audience du Haut Conseil et produit une attestation de la compagnie régionale des commissaires aux comptes justifiant du paiement de ses cotisations professionnelles. Le Haut Conseil avait considéré qu'à la date de la décision de la commission régionale, les conditions de radiation de la liste étaient

réunies et que l'instance d'appel n'avait pas compétence pour examiner une demande de réinscription. Le Conseil d'État n'a pas suivi le Haut Conseil du commissariat aux comptes en estimant qu'il ne pouvait légalement refuser de prendre en compte la régularisation effectuée par le requérant avant l'audience et se déclarer incompétent pour se prononcer sur la demande de réinscription.

#### **3. Convocation et audition de la personne intéressée par le Haut Conseil dans le cadre d'un recours dirigé contre une décision d'une commission régionale d'inscription**

Dans une décision du 23 juin 2005, le Haut Conseil avait confirmé, sur le fondement des articles 76 et 77 du décret du 12 août 1969 modifié, la décision de la commission régionale d'inscription prononçant à l'encontre d'un commissaire aux comptes n'ayant pas payé ses cotisations professionnelles pendant deux années consécutives la sanction de radiation de la liste. Toutefois, au jour de la décision du Haut Conseil, la rédaction des articles 23, 76 et 77 du décret du 12 août 1969 avait été modifiée par le décret du 27 mai 2005. Ce dernier a notamment réduit à une année le délai au-delà duquel un commissaire aux comptes n'ayant pas payé ses cotisations est réputé démissionnaire, et ajouté à l'article 23 du décret du 12 août 1969 un nouvel alinéa prévoyant que le Haut Conseil, lorsqu'il est saisi d'un recours dirigé contre une décision d'une commission régionale et qu'il statue sur les questions qui lui ont été soumises, «peut convoquer l'intéressé et procéder à son audition. Ce dernier peut se faire assister d'un conseil de son choix».

Par arrêt du 13 décembre 2006 (n° 287845 de la 6<sup>e</sup> sous-section de la section du contentieux), le Conseil d'État a estimé que le Haut Conseil avait justement pris en compte le délai de deux ans prévu par le décret du 12 août 1969 dans sa rédaction antérieure à celle du décret du 27 mai 2005, les deux ans étant expirés, dans le cas d'espèce, au moment de l'entrée en vigueur du

décret du 27 mai 2005. Il a cependant considéré que la nouvelle règle de procédure prévoyant la possibilité de convoquer l'intéressé et de procéder à son audition étant applicable immédiatement, il ne ressortait pas des pièces du dossier que le Haut Conseil avait pris en compte cette possibilité de convoquer l'intéressé pour procéder à son audition, le cas échéant, en présence d'un conseil de son choix et que, par suite, le requérant était fondé à demander l'annulation pour excès de pouvoir de la décision du Haut Conseil.

### Section 3

## Décision rendue en matière d'honoraires

Dans une décision du 15 juin 2006, le Haut Conseil a été conduit à tirer les conséquences des dispositions de l'article 126 du décret du 12 août 1969 dans sa rédaction alors applicable qui prévoyait qu'*«en cas de désaccord entre le ou les commissaires aux comptes et les dirigeants sur le montant de la rémunération, le président de la compagnie régionale, à la demande présentée par écrit par la partie intéressée, s'efforce de concilier les parties. À défaut d'une conciliation intervenue dans les quinze jours de la demande, la partie la plus diligente dispose, à l'expiration de ce délai, d'un délai de quinze jours pour saisir du litige la chambre régionale de discipline par lettre recommandée avec demande d'avis de réception adressée au président de cette chambre»*.

En l'espèce, le président de la compagnie régionale avait été saisi deux fois dans le cadre d'un même litige :

- une première fois, par un commissaire aux comptes en raison d'un désaccord relatif au paiement d'honoraires de son commissariat aux comptes afférent à l'exercice 1995. Il avait alors constaté l'absence de conciliation des parties le 29 juillet 1997;
- une seconde fois, par le commissaire aux comptes à qui la créance litigieuse avait été cédée en raison du refus du liquidateur de la société de payer la facture correspondant à la créance cédée et établie plusieurs années après. Ce dernier a constaté l'absence de conciliation des parties le 28 janvier 2005.

Saisie de ce litige par le commissaire aux comptes à qui la créance avait été cédée, la chambre régionale de discipline des commissaires aux comptes avait conclu à la forclusion ; l'émission d'une facture en avril 2000 concernant le même litige ne constituant pas un fait nouveau.

Le Haut Conseil, statuant sur renvoi après cassation de la décision rendue par la Chambre nationale de discipline des commissaires aux comptes, a confirmé la décision de la chambre régionale de discipline en estimant que le requérant ne pouvait invoquer la différence d'objet des saisines adressées au président de la compagnie régionale puisque ces différends étaient relatifs au paiement des mêmes honoraires, que l'objet et les parties étaient les mêmes et que la saisine du président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes aux mêmes fins n'avait pas rouvert le délai de recours. Le recours du commissaire aux comptes était donc atteint par la forclusion résultant de l'expiration du double délai de quinze jours prévu à l'article 126 du décret du 12 août 1969 modifié.



# TITRE CINQUIÈME

## Coopération internationale

L'année 2006 et le début de l'année 2007 ont été marqués par une intensification de la coopération internationale entre les différentes autorités de supervision publique de la profession d'auditeurs. Cette intensification a eu des répercussions à trois niveaux.

### Chapitre 1

#### Poursuivre les relations bilatérales

Le premier niveau de coopération est celui des relations bilatérales entre homologues. Celles-ci ont pour finalité d'aboutir à la signature d'accords de réciprocité et d'assistance mutuelle entre autorités de supervision dans le domaine du contrôle qualité. Elles se concrétisent à ce jour par des échanges permettant de comprendre les responsabilités et les compétences de chaque autorité et de les faire évoluer dans la perspective d'une reconnaissance mutuelle des systèmes de supervision publique de la profession d'auditeur. Le Haut Conseil a poursuivi en 2006 les échanges bilatéraux engagés, tout en privilégiant une approche européenne dans le cadre de la 8<sup>e</sup> directive.

### Chapitre 2

#### Organiser la coopération en Europe

Le deuxième niveau de coopération s'inscrit dans le cadre de la 8<sup>e</sup> directive, et regroupe à ce titre les autorités de supervision de chaque État membre de l'Union européenne. La directive prévoit en effet d'organiser, dans un contexte d'intégration des marchés, une coordination européenne de la supervision publique de la profession d'auditeur. Elle confère une perspective européenne aux objectifs de coopération recherchés dans le cadre de relations bilatérales.

Pour faire progresser la coopération européenne instituée par la 8<sup>e</sup> directive, le Haut Conseil travaille

depuis 2006 au sein de deux sous-groupes créés par l'EGAOB pour permettre de définir les modalités de coopération des organes de supervision des États membres avec ceux des États tiers.

Le premier des deux sous-groupes a pour objet d'évaluer les organes de supervision des États membres. Le Haut Conseil a, pour ce faire, préparé l'enquête permettant de recenser et décrire les compétences de ces organes dans chaque État membre. Cette enquête permet d'obtenir une photographie de l'état d'avancement de la transposition de la 8<sup>e</sup> directive au sein de l'Union européenne. Élaborée sur la base d'un questionnaire adressé à chaque État membre et constitué d'un tableau d'indicateurs intitulé *scoreboard*, elle propose un comparatif des différentes responsabilités des organes de supervision. Ce *scoreboard* constitue également un outil destiné à mieux connaître le fonctionnement des différents systèmes de supervision publique, et à suivre leurs évolutions.

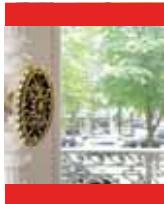
L'autre sous-groupe de l'EGAOB œuvre à la détermination des modalités mêmes de la coopération. Le Haut Conseil a travaillé avec ses homologues sur la mise en place concrète de la coopération entre les États européens et les États tiers, et plus spécialement sur :

- les obstacles légaux aux transferts d'informations protégées par le secret professionnel entre organes de supervision relevant de pays différents;
- l'enregistrement des auditeurs étrangers certifiant les comptes des sociétés cotées dans l'Union européenne;
- l'octroi des équivalences aux systèmes de supervision des États tiers.

### Chapitre 3

#### Favoriser la coopération mondiale entre superviseurs

Le troisième niveau de coopération s'étend à l'ensemble des régulateurs hors Union européenne.



## Section 1

### Création de l'IFIAR

Sous la présidence du Haut Conseil, l'avancée de la coopération internationale s'est concrétisée : le forum international des régulateurs indépendants, l'IFIAR, a été créé à Paris le 15 septembre 2006. L'IFIAR regroupe à ce jour 22 régulateurs indépendants de la profession et comprend des observateurs tels que le Forum de stabilité financière, la Banque mondiale, l'Organisation internationale des commissions de valeurs, le Comité de Bâle du contrôle bancaire, l'Association internationale des superviseurs d'assurance, le *Public Interest Oversight Board* (PIOB) et la Commission européenne.

Les attributions et l'organisation de ce forum sont prévues par des statuts signés à cette occasion. Il a pour objet de permettre aux superviseurs de la profession d'auditeur de confronter leurs expériences, de mener des réflexions sur les difficultés auxquelles ils doivent faire face dans leur mission de régulateurs, de travailler à des approches communes sur la régulation de l'audit et de faciliter la coopération internationale. Il est l'occasion d'évoquer des thèmes tels que la qualité de l'audit, la concentration du marché de l'audit ou encore l'enregistrement des auditeurs. Il a aussi pour but d'établir des liens avec d'autres organisations internationales intervenant dans le domaine de la régulation financière.

#### Repère

##### Membres fondateurs de l'IFIAR

| PAYS                  | Membre fondateur de l'IFIAR   |
|-----------------------|---|
| AFRIQUE DU SUD        | Independent Regulatory Board on Auditors (IRBA)                         |
| ALLEMAGNE             | Abschlußprüfer-Aufsichtskommission (Auditor Oversight Commission – AOC) |
| AUSTRALIE             | Australian Securities & Investments Commission (ASIC)                   |
| AUTRICHE              | Austrian Audit Quality Control Oversight Board                          |
| BRÉSIL                | Comissão de Valores Mobiliários (CVM)                                   |
| CANADA                | Canadian Public Accountability Board (CPAB)                             |
| CORÉE                 | The Financial Supervisory Commission                                    |
| DANEMARK              | Danish Commerce and Companies Agency (DCCA)                             |
| ESPAGNE               | Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC)                 |
| ÉTATS-UNIS D'AMÉRIQUE | Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)                       |
| FINLANDE              | Auditing Board of the Central Chamber of Commerce (AB3C)                |
| FRANCE                | Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C)                          |
| IRLANDE               | Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority (IAASA)             |
| ITALIE                | Commissione Nazionale per le Società la Borsa (CONSOB)                  |
| JAPON                 | Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB)      |
| PAYS-BAS              | Autoriteit Financiële Markten (AFM)                                     |
| NORVÈGE               | Financial Supervisory Authority of Norway (KreditTilsynet)              |
| ROYAUME-UNI           | Financial Reporting Council (FRC)                                       |
| SINGAPOUR             | Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA)                    |
| SRI LANKA             | Sri Lanka Accounting and Auditing Standards Monitoring Board            |
| SUÈDE                 | Supervisory Board of Public Accountants (Revisorsnämnden)               |
| SUISSE                | Federal Audit Oversight Authority (FAOA)                                |

### Section 2

#### **Autres rencontres internationales**

La coopération entre les autorités de supervision de la profession d'auditeur s'est aussi renforcée lors de réunions internationales placées sous l'égide d'autres régulateurs ou organisations internationales et auxquelles a participé le Haut Conseil. Elles ont été en effet l'occasion pour les autorités de supervision de la profession d'auditeur d'aborder avec d'autres autorités de régulation financières les questions relatives à l'audit.

De même, le Haut Conseil a pris part avec ses homologues aux rencontres qui ont eu lieu entre les instances européennes et internationales représentatives

des professionnels et les superviseurs de la profession d'auditeur. Ces rencontres ont eu pour intérêt d'évoquer la question de la régulation de l'audit avec des représentants de la profession dans un cadre international ou européen.

Le Haut Conseil s'est impliqué par ailleurs dans des programmes destinés à favoriser ou améliorer la régulation de l'audit dans des pays souhaitant faire évoluer leur réglementation en la matière. À ce titre, le Haut Conseil a apporté son concours au programme d'aide à la réforme de la comptabilité et aux renforcements institutionnels mis en place par la Banque mondiale et la Commission européenne à destination des pays du sud de l'Europe centrale.



# TITRE SIXIÈME

## Les contrôles périodiques

Le Haut Conseil est chargé d'assurer la surveillance de la profession de commissaire aux comptes avec le concours de la Compagnie nationale.

Les dispositions légales prévoient que les commissaires aux comptes sont soumis, dans leur activité professionnelle, à des contrôles périodiques.

Concernant ces contrôles, le Haut Conseil en définit les orientations, le cadre et les modalités, supervise leur mise en œuvre et le suivi. Il veille à leur bonne exécution dans les conditions garantissant l'indépendance des fonctions de contrôle et de sanction du Haut Conseil. La Compagnie nationale et les compagnies régionales effectuent ces contrôles. 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 présent titre rappelle les orientations du Haut Conseil, applicables aux contrôles périodiques réalisés au titre de la campagne 2005-2006 et retrace les résultats de ces contrôles communiqués par la Compagnie nationale. Il expose l'appréciation du Haut Conseil sur les contrôles effectués et énonce les actions engagées en vue d'une évolution du système de contrôle qualité.

### Chapitre 1

#### Résultats des contrôles effectués par la Compagnie nationale au cours de la campagne 2005-2006

Dans sa décision du 7 juillet 2005 figurant en annexe 6-1, le Haut Conseil a fixé clairement les objectifs des contrôles périodiques à atteindre, en demandant l'application de différents principes, dont la généralisation du contrôle global de cabinet.

Ce dernier consiste à apprécier l'efficacité de l'organisation et des procédures mises en place par un cabinet

en s'appuyant sur la vérification de la correcte application de ces procédures par les associés signataires du cabinet, cette appréciation devant être complétée d'une vérification de la correcte exécution de la mission légale sur une sélection de mandats.

Le Haut Conseil, estimant que les contrôles menés par les institutions professionnelles au cours de la campagne précédente n'aboutissaient pas à un contrôle global de cabinet, a précisé à la Compagnie nationale en février 2006, que le contrôle global de cabinet devait reposer sur des vérifications permettant, d'une part, d'attester l'existence des procédures destinées à garantir la qualité de l'audit et l'indépendance de l'auditeur et, d'autre part, de s'assurer de leur effectivité et de leur efficacité sur les mandats sélectionnés.

En conséquence, il demandait à la Compagnie nationale d'approfondir l'analyse des procédures mises en place par les cabinets et d'assortir cette analyse de tests sur un nombre de mandats représentatifs de l'activité de ces cabinets. Cette demande était applicable dès la campagne 2005-2006.

En complément de sa décision, le Haut Conseil a invité la Compagnie nationale, en octobre 2005, à parfaire la mise en place d'un cadre unique des contrôles. Les modifications demandées avaient pour objectifs de renforcer l'indépendance des contrôleurs qualité, de renforcer le contradictoire et de mettre en place une méthodologie de restitution des résultats du contrôle qui permette au Haut Conseil d'assurer son rôle en matière de supervision et de suivi des contrôles.

Enfin, dans sa décision de juillet 2005, le Haut Conseil a préconisé de suivre une approche cabinet complétée d'une approche thématique pour l'établissement du programme des contrôles de cette campagne.

À titre indicatif, le Haut Conseil avait quantifié le nombre de cabinets à sélectionner et le nombre d'entités à partir desquelles serait vérifiée la correcte exécution de la mission légale du commissaire aux comptes.



La Compagnie nationale a transmis au Haut Conseil, en mai 2007, un rapport sur les résultats des contrôles. Ces contrôles sont relatifs à l'exécution de la mission légale des commissaires aux comptes sur les comptes de l'exercice comptable 2004.

Il convient de rappeler qu'au cours de cet exercice le Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes n'avait pas encore été approuvé par décret et qu'aucune norme d'exercice professionnel n'avait été homologuée.

Le rapport de la Compagnie nationale relate les appréciations formulées par les instances délibérantes professionnelles à partir de l'examen des procédures et de l'organisation des cabinets, de l'application des procédures et du contrôle des diligences sur une sélection de mandats au sein de ces cabinets. Une synthèse de l'analyse ressortant des contrôles menés sur les mandats concernant des entités appartenant aux secteurs retenus par le Haut Conseil y est également présentée.

Le Haut Conseil propose une synthèse de ces résultats dont la présentation intégrale faite par la Compagnie nationale est jointe en annexe 6-2.

Les résultats concernent l'ensemble des cabinets contrôlés, répartis selon les trois catégories préconisées par le Haut Conseil :

- les cabinets de la catégorie A – cabinets détenant le plus grand nombre de mandats de sociétés cotées ;
- les cabinets de la catégorie B – cabinets détenant plus de 150 mandats en dehors de ceux visés au A ;
- les cabinets de la catégorie C – catégorie regroupant les cabinets autres que les A et B. Ont été distingués ceux qui détiennent des mandats d'entité APE (catégorie C1) de ceux qui n'en détiennent pas (catégorie C2).

Le tableau suivant, préparé à partir des informations communiquées par la Compagnie nationale, synthétise le programme de contrôle réalisé.

| Catégories   | A          | B          | C1         | C2           | Total        |
|--|------------|------------|------------|--------------|--------------|
| <b>Nombre de cabinets contrôlés</b>                | <b>3</b>   | <b>13</b>  | <b>48</b>  | <b>883</b>   | <b>947</b>   |
| Nombre total de mandats détenus par ces cabinets   | 16 932     | 3 783      | NC         | NC           |              |
| <b>Nombre de dossiers <sup>(1)</sup> contrôlés</b> | <b>609</b> | <b>263</b> | <b>155</b> | <b>1 872</b> | <b>2 899</b> |
| <i>Dont dossiers APE</i>                           | <i>38</i>  | <i>4</i>   | <i>43</i>  |              |              |
| <i>dossiers autres secteurs</i>                    | <i>28</i>  | <i>6</i>   | <i>2</i>   |              |              |
| <i>dossiers hors secteurs</i>                      | <i>543</i> | <i>253</i> | <i>110</i> |              | <i>NC</i>    |
| Nombre total d'associés                            | NC         | 208        | NC         | NC           |              |
| <b>Nombre d'associés contrôlés</b>                 | <b>227</b> | <b>118</b> | <b>50</b>  | <b>1 047</b> | <b>1 442</b> |

(1) Le terme dossier utilisé par la Compagnie nationale désigne le dossier constitué par les commissaires en tant qu'organe de contrôle légal d'une entité. Un dossier peut concerner différents mandats si le commissariat aux comptes est exercé par plusieurs commissaires aux comptes.  
NC : non communiqué

Pour chacun des cabinets inscrits au programme 2005-2006, la Compagnie nationale a décidé de contrôler l'activité de l'ensemble des associés signataires d'un même cabinet, comme au cours de la campagne 2004-2005. Elle a aussi sélectionné des mandats détenus, le cas échéant, en nom propre par chacun des associés.

La sélection des mandats au sein de ces cabinets a tenu compte des thèmes et secteurs listés par le Haut Conseil dans sa décision. Cependant, cette sélection n'atteignant pas la quantité voulue de mandats, la Compagnie nationale a sélectionné des mandats dans des cabinets déjà contrôlés au cours de la campagne 2004-2005 ou qui feront l'objet d'un contrôle au titre de la campagne 2006-2007 (ils sont dénommés catégorie D).

Par ailleurs, en plus du programme présenté dans le tableau précédent, la Compagnie nationale a poursuivi, au cours de cette campagne, le contrôle des associés signataires des 3 cabinets de la catégorie A inscrits au programme de la campagne précédente, qu'elle n'avait pas terminé.

En outre, ont été contrôlés des mandats pour lesquels une décision de second examen avait été prise lors de précédents contrôles.

Les heures totales de contrôles consacrées au cours de la campagne par l'ensemble des intervenants – contrôleurs qualité, superviseurs, services de la Compagnie nationale et des compagnies régionales et commissaires aux comptes membres des instances délibérantes – se sont élevés à 73 094 heures. 876 contrôleurs qualité et commissaires aux comptes en exercice ont réalisé les contrôles.

Les heures sont ventilées comme suit :

- contrôle global des cabinets inscrits au programme de contrôle 2005-2006 par les contrôleurs et les superviseurs : 37 254 heures;
- contrôles, par les contrôleurs et les superviseurs, ne s'inscrivant pas dans le cadre du contrôle global des cabinets inscrits au programme de contrôle 2005-2006 : 8 738 heures pour 239 mandats;

- organisation et planification des contrôles par les superviseurs : 15 665 heures;
- participation aux réunions d'appréciation des résultats : 5 065 heures;
- formation des contrôleurs : 6 372 heures.

## Section 1

### Synthèse des résultats sur les cabinets de catégorie A, B et C

#### 1. Évaluation des procédures mises en place par les cabinets

L'évaluation des procédures mises en place par les cabinets et leur organisation varie selon chaque catégorie de cabinet.

Il ressort des observations littérales figurant dans le rapport les constats suivants :

- pour les cabinets A, les procédures du cabinet s'avèrent dans leur ensemble satisfaisantes. La Compagnie nationale a émis des recommandations sur les aspects touchant à la déontologie, l'indépendance ainsi que sur les procédures de contrôle interne de ces cabinets;
- pour les cabinets B, les procédures et l'organisation des cabinets sont globalement satisfaisantes avec des améliorations à apporter au regard des règles d'indépendance, du recensement des prestations autres que l'audit et de la définition de critères de mise en œuvre du processus de revue indépendante;
- pour les cabinets C1, les procédures des cabinets s'avèrent dans leur ensemble satisfaisantes. La Compagnie nationale a relevé des problèmes spécifiques relatifs à la formalisation de l'indépendance, à celle de l'évaluation des collaborateurs et à la formation. Elle a également exposé la problématique de la rotation ou de la revue indépendante pour les cabinets mono associé ou ayant un seul signataire de mandats APE;
- pour les cabinets C2, la Compagnie nationale a noté une formalisation insuffisante et préconisé la mise en place d'un certain nombre d'outils destinés à améliorer l'organisation du cabinet.



## 2. Application des procédures et contrôles des diligences

### 2.1 Application des procédures

La Compagnie nationale a vérifié l'application des procédures sur un échantillon de mandats. Le rapport mentionne une correcte application des procédures par les cabinets A et B. Aucune appréciation n'a été portée pour les cabinets C.

### 2.2 Contrôle du respect des règles de déontologie

La Compagnie nationale a mené des contrôles sur le respect de la déontologie en séparant deux thèmes :

- les incompatibilités au regard d'éventuelles prestations non audit effectuées par le commissaire aux comptes ou le réseau;
- les autres points susceptibles d'affecter la déontologie.

#### 2.2.1. Incompatibilités

Pour les cabinets A, 19 dossiers sur 38 dossiers cotés contrôlés font apparaître que des prestations autres que l'audit ont été déclarées. Les prestations examinées n'ont pas été considérées comme incompatibles avec les règles déontologiques applicables. Les prestations réalisées sur les dossiers cotés n'ont pas donné lieu à des demandes de suivi particulier. Par ailleurs,

sur les dossiers non cotés, un cas a été transmis en chambre de discipline.

Pour les cabinets B, 3 dossiers ont fait l'objet d'interrogations. Sur un dossier, il a été décidé d'un suivi particulier en raison de la participation du commissaire aux comptes à l'établissement des comptes de l'entité contrôlée. Les autres problématiques rencontrées ont été selon la Compagnie nationale, résolues ou explicitées et n'ont pas justifié une demande de suivi.

Pour les cabinets C1, aucune autre prestation interdite ou de nature à affecter l'indépendance n'a été identifiée sur les 4 dossiers cotés concernés par des prestations non audit.

Pour les cabinets C2, aucune restitution sur ce thème n'a été présentée.

#### 2.2.2. Autres points de nature à affecter la déontologie

L'évaluation des autres points de nature à affecter l'indépendance et la déontologie a conduit la Compagnie nationale à décider de suivis particuliers et également à saisir la commission éthique professionnelle de la Compagnie nationale.

À partir du rapport établi par la Compagnie nationale, le tableau suivant indique le nombre de dossiers, ou de cabinets ou d'associés pour lesquels elle a fait des observations.

| Autres points de nature à affecter la déontologie                 | Cabinets A             | Cabinets B         | Cabinets C1             |                   | Cabinets C2  |
|---|------------------------|--------------------|-------------------------|-------------------|--|
|   |                        |                    |                         | suivi particulier |  |
| Formaliser la décision d'acceptation ou de maintien de la mission | 7 associés             | 7 cabinets         | 2 dossiers              | -                 |  |
| Établir des demandes de dérogation motivées sur les budgets       | 42 associés            | Plusieurs dossiers | -                       | -                 |  |
| Revoir la répartition des travaux avec le confrère                | 7 dossiers dont 1 coté |                    | 3 dossiers              | 1                 | Mode de restitution non comparable aux cabinets A, B et C1 |
| Augmenter le budget de contrôle insuffisant                       | 8 dossiers dont 1 coté | -                  | 1 dossier               | -                 |  |
| Autres problématiques   | -                      | 5 cabinets         | 3 dossiers <sup>1</sup> | 1                 |  |

(1) Pour un dossier la commission d'éthique a été saisie.

### 2.3. Appréciation de l'opinion formulée par le commissaire aux comptes

La Compagnie nationale, au travers des contrôles effectués sur les mandats, a examiné si l'opinion formulée par les commissaires aux comptes sur les comptes des entités contrôlées n'avait pas été affectée par :

- des éléments relevés au cours de leurs contrôles des comptes mais non pris en considération dans l'opinion ;
- des insuffisances dans l'étendue des diligences réalisées ;
- des principes comptables à revoir ;
- des insuffisances dans l'information financière.

Elle a relevé des cas pour lesquels des éléments étaient de nature à affecter l'opinion formulée. Un tableau récapitule, à partir des informations figurant dans le rapport, le nombre de dossiers, sériés selon les cas énoncés ci-dessous, sur lesquels la Compagnie nationale a décidé des suivis.

#### \* Cabinets A

Dans 37 cas, soit 6% des dossiers contrôlés, il a été relevé que certains éléments étaient de nature à affecter l'opinion. Ces constats ont abouti à 11 demandes de suivis particuliers.

#### \* Cabinets B

Lors du contrôle de ces cabinets, des éléments de nature à affecter l'opinion ont été relevés par la Compagnie nationale dans 40 cas représentant 15% des dossiers contrôlés. Celle-ci n'a pas estimé utile de demander des suivis particuliers. Elle a considéré qu'il revenait aux commissaires aux comptes concernés d'adapter leurs diligences d'audit ou de régulariser les principes comptables erronés au cours de leur prochaine certification.

#### \* Cabinets C1

Le contrôle des dossiers a fait ressortir dans 13 cas des éléments de nature à affecter l'opinion. Les insuffisances relevées n'ont pas donné lieu à demande de suivi par la Compagnie nationale, cette dernière ayant estimé que ces différentes situations devaient être à l'avenir surveillées avec attention par les commissaires aux comptes.

Sur sept dossiers cotés, la Compagnie nationale a relevé des problèmes d'application de principes comptables. Elle a soit saisi la commission des études comptables de la Compagnie nationale, soit demandé à être destinataire des rapports 2005, ou encore demandé un nouveau contrôle des comptes consolidés au 31 décembre 2005.

| Éléments de nature à affecter l'opinion   | Cabinets A              |                   | Cabinets B             |                   | Cabinets C1               |                   | Cabinets C2   |
|---|-------------------------|-------------------|------------------------|-------------------|---------------------------|-------------------|---|
|   |                         | suivi particulier |                        | suivi particulier |                           | suivi particulier |   |
| <b>Nombre de dossiers<sup>(1)</sup></b>   | 37                      | 11                | 40                     | -                 | 20 dossiers dont 13 cotés | 4                 |   |
| Éléments relevés au cours de l'audit des comptes mais non pris en compte dans l'opinion | 8 dossiers dont 2 cotés | 1                 | 2 dossiers dont 1 coté | -                 | 5 dossiers dont 2 cotés   | -                 | Mode de restitution non comparable aux cabinets A, B et C 1 |
| Insuffisance dans l'étendue des diligences réalisées                                    | 6 dossiers dont 1 coté  | 3                 | 6 dossiers dont 1 coté | -                 | 7 dossiers dont 5 cotés   | -                 |   |
| Principes comptables à revoir   | 6 dossiers dont 2 cotés | 3                 | 4 dossiers             | -                 | 7 dossiers cotés          | 3                 |   |
| Insuffisances dans l'information financière   | 22 dossiers dont 1 coté | 4                 | 28 dossiers            | -                 | 5 dossiers dont 3 cotés   | 1                 |   |

(1) Certains dossiers se retrouvent dans plusieurs cas de figure.



L'information financière a été jugée significativement insuffisante dans cinq dossiers dont trois cotés. Mais la Compagnie nationale n'a demandé un suivi particulier que sur un seul dossier, estimant que c'était aux commissaires aux comptes de faire modifier par les entités contrôlées l'information financière délivrée.

\* Cabinets C2

La Compagnie nationale n'a pas restitué les résultats suivant la même formalisation que pour les autres cabinets. De ce fait, la présentation effectuée est restée très générale. Aucune indication chiffrée sur les constats n'a été communiquée par la Compagnie nationale. Cette dernière a estimé que les diligences professionnelles n'appelaient pas de remarques significatives dans la plupart des cas.

### 3. Principales recommandations

La Compagnie nationale a dressé une liste des recommandations adressées aux commissaires aux comptes. Elles visent le plus souvent la démarche d'audit et sont censées être prises en considération lors du prochain contrôle qualité de ces commissaires aux comptes.

## Section 2

### Synthèse des éléments ressortant des contrôles menés dans les secteurs identifiés par le Haut Conseil

Sur les secteurs et situations spécifiques identifiés par le Haut Conseil, seuls les secteurs suivants ont donné lieu à restitution : OPCVM, associations, institutions de retraites complémentaires, organismes collecteurs de formation, associations sportives affiliées nationales et locales, fédérations sportives.

Les résultats sur les secteurs examinés ont été présentés au cas par cas et non par cabinets. Cette partie présente des recommandations générales et des recommandations spécifiques aux secteurs examinés.

Le secteur OPVCM a été le seul secteur pour lequel les procédures et l'organisation des cabinets relative à cette activité OPCVM ont été évaluées. Un certain nombre de remarques ont été formulées en matière de budget, de formation spécifique, de documentation et de mise en place d'outils spécifiques au contrôle des OPCVM.

Le tableau suivant synthétise le nombre de dossiers sélectionnés dans ces secteurs dans chacune des catégories de cabinets contrôlés :

| SECTEURS  | A        |          | B        |          | C        |          | D        |          | TOTAL dossiers |
|---|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------------|
|   | cabinets | dossiers | cabinets | dossiers | cabinets | dossiers | cabinets | dossiers |                |
| <b>OPCVM</b>  | 2        | 4        |          |          | 3        | 4        | 6        | 12       | 20             |
| <i>Nombre de dossiers</i>                             |          |          |          |          |          |          |          |          |                |
| <b>Associations</b>                                   | 2        | 8        | 2        | 2        | 5        | 5        | 5        | 5        | 20             |
| <i>Nombre de dossiers</i>                             |          |          |          |          |          |          |          |          |                |
| <b>Institutions de retraite complémentaires</b>       |          |          | 2        | 2        | 2        | 2        | 3        | 3        | 7              |
| <i>Nombre de dossiers</i>                             |          |          |          |          |          |          |          |          |                |
| <b>Organismes collecteurs de formation</b>            |          |          |          |          | 3        | 3        | 2        | 2        | 5              |
| <i>Nombre de dossiers</i>                             |          |          |          |          |          |          |          |          |                |
| <b>Ass. sportives affiliées nationales et locales</b> | 1        | 1        |          |          |          |          | 6        | 7        | 8              |
| <i>Nombre de dossiers</i>                             |          |          |          |          |          |          |          |          |                |
| <b>Fédérations sportives</b>                          |          |          | 1        | 1        |          |          | 2        | 2        | 3              |
| <i>Nombre de dossiers</i>                             |          |          |          |          |          |          |          |          |                |

## Chapitre 2

### Appréciation par le Haut Conseil

Le Haut Conseil a apprécié les résultats des contrôles effectués au cours de la campagne 2005-2006 à partir :

- du rapport de la Compagnie nationale;
- de l'examen, par le secrétariat général du Haut Conseil, d'un échantillon de dossiers établis par la Compagnie nationale à l'occasion des contrôles : les constats issus de cet examen ont été restitués au Haut Conseil sous la forme d'un rapport conformément à l'article R. 821-1 du Code de commerce. L'annexe 6-3 présente l'échantillon des dossiers examinés.

Les résultats de la campagne 2005-2006 ont été restitués au Haut Conseil pour la première fois par type de cabinet. Cette restitution correspond davantage aux attentes du Haut Conseil. Elle révèle une meilleure application de la décision du Haut Conseil. Elle présente l'avantage de présenter plus clairement les constats par type de cabinets.

Les contrôles réalisés par la Compagnie nationale et les compagnies régionales ont couvert une population nombreuse. Un grand nombre de professionnels ont consacré un temps important aux opérations de contrôles. Leurs travaux ont permis de détecter des insuffisances sur la qualité de l'audit dans un certain nombre de mandats détenus par les cabinets contrôlés.

Toutefois, il ressort de l'examen des dossiers par le secrétaire général et de l'analyse du rapport établi par la Compagnie nationale que l'objectif de contrôle global de cabinet n'a pas été atteint et que l'organisation des contrôles a révélé des faiblesses qui ont nui à la lisibilité des constats et des résultats.

Sur le premier point, il ne peut être considéré qu'un contrôle global a été mis en œuvre au cours de cette campagne, pour les raisons suivantes :

- les contrôles n'ont pas été suffisamment coordonnés pour aboutir à l'objectif de contrôle global de cabinet;
- les résultats individuels n'ont pas été restitués dans le cadre d'une approche cabinet;
- les suivis décidés par la Compagnie nationale n'ont pas intégré l'approche cabinet.

Sur le deuxième point, les faiblesses suivantes ont été constatées :

- un défaut d'harmonisation des méthodes;
- l'absence d'une documentation claire et accessible;
- un nombre trop important d'intervenants pour le contrôle d'un même cabinet;
- la lourdeur des outils de contrôle;
- l'absence d'une véritable mise en œuvre d'une approche par les risques pour orienter les contrôles;
- un défaut d'homogénéisation des modalités de revue des opérations de contrôles;
- un traitement inapproprié des questions déontologiques.

Elles empêchent à ce jour le Haut Conseil d'évaluer la pertinence des constats et des résultats des contrôles au vu des seuls documents présentés dans les dossiers par la Compagnie nationale. Des clarifications sur ces constats et conclusions nécessiteraient des compléments d'information, sachant toutefois que l'ancienneté des contrôles et de l'exercice contrôlé rend hypothétiques de telles demandes de compléments.

Ce manque de lisibilité des constats et des résultats des contrôles est confirmé par la lecture du rapport de la Compagnie nationale. Cette dernière révèle en effet l'insuffisance des méthodes d'appréciation et d'exploitation des constats effectués par les contrôleurs, se traduisant notamment par des conclusions parfois trop lapidaires, parfois sans cohérence avec les constats et



conduisant à s'interroger sur la pertinence et le suivi des recommandations.

Ainsi, concernant l'évaluation des procédures, les appréciations, quelle que soit la catégorie de cabinet, sont formulées de manière positive et standardisée alors même que certaines faiblesses ou insuffisances sont apparues.

De même, concernant les contrôles de la bonne application des diligences sur les mandats, il a été révélé dans un certain nombre de cas une inadéquation de la conclusion aux constats effectués. Certaines insuffisances constatées ont donné lieu à de simples recommandations ou sensibilisations alors que ces observations relevaient plutôt d'un suivi particulier ou de sanctions.

En outre, le Haut Conseil estime que la mise en place d'un contrôle global de cabinet aurait dû également être assortie de suivis au niveau du cabinet. Or, les suivis demandés par la Compagnie nationale ont consisté à s'assurer du traitement de points particuliers sur les mandats contrôlés ou bien à soumettre à un nouvel examen un mandat particulier. Aucun suivi au niveau du cabinet n'existe à ce jour, notamment pour les cabinets de taille importante.

Par ailleurs, il n'a pas été constaté la mise en place d'un outil de synthèse des risques, comme il l'avait été demandé dans la décision du Haut Conseil.

Quant au dépassement des contrôleurs, il n'a pas été appliqué pour la campagne 2005-2006. Une réflexion avec les compagnies régionales a été engagée par la Compagnie nationale. Le Haut Conseil a obtenu en avril 2006 une synthèse des points de discussions ressortant des premiers échanges sur l'application de ce principe.

Enfin, il peut être observé que le mode de restitution des résultats par secteurs n'a pas permis de dégager de problématiques particulières.

Ces faiblesses dans les méthodes et les objectifs des contrôles doivent aujourd'hui amener à s'interroger non seulement sur la façon de conduire les contrôles mais aussi sur leur supervision et leur suivi.

## Chapitre 3

### Les évolutions attendues par le Haut Conseil

En début d'année 2006, le Haut Conseil a dressé un premier bilan des modifications apportées par la Compagnie nationale et les compagnies régionales dans la conduite des contrôles.

En dépit d'une indéniable évolution dans l'approche des contrôles, ce bilan a mis en avant des différences entre les décisions du Haut Conseil, les procédures de conduite des contrôles de la Compagnie nationale et les procédures réellement appliquées par cette dernière, et les compagnies régionales lors de l'exécution des contrôles. Il a également permis de révéler une grande dispersion des moyens consacrés aux contrôles et un manque d'homogénéité des méthodes.

Il a conduit le Haut Conseil à réaffirmer, dans sa décision du 4 mai 2006 figurant en annexe 6-4, les objectifs, le cadre et les orientations énoncés et définis précédemment et à mieux préciser les modalités des contrôles à mettre en œuvre, de façon à ce que les principes retenus par le Haut Conseil soient à l'avenir complètement opérationnels.

Par cette décision, le Haut Conseil entendait en particulier préciser les adaptations qu'il estimait nécessaires pour qu'un réel contrôle global de cabinet soit mis en place. Il entendait également faire évoluer les procédures afin d'être en mesure de superviser les contrôles réalisés et d'en apprécier l'efficacité. Par ailleurs, cette décision énonçait la nécessité de réduire les délais de restitution des résultats des contrôles.

Par ailleurs, le Haut Conseil a demandé qu'une réflexion de fond soit engagée sur le renforcement de l'indépendance des contrôleurs qualité.

Cette réflexion doit être aussi l'occasion de repenser le système afin qu'il puisse mieux répondre aux objectifs assignés par le Haut Conseil au regard de la sécurité financière et d'éviter la superposition des anciennes méthodes et des décisions du Haut Conseil. Elle s'inscrit dans les perspectives d'évolution des systèmes d'assurance qualité aux plans européen et international.

Un groupe mixte composé de représentants du Haut Conseil et de la Compagnie nationale a été créé. La première orientation de ce groupe a consisté à proposer la création d'un corps de contrôleurs constitué de professionnels n'exerçant plus en cabinet.

Les travaux du groupe ont porté sur le financement des contrôles, la composition nationale du corps de contrôleurs et son fonctionnement, le recrutement et la formation des contrôleurs, les relations de ce corps avec la Compagnie nationale et le Haut Conseil.

## Repère

### Représentants du H3C au sein du groupe concertation « contrôles périodiques »

*septembre 2006 à décembre 2006*

M. Laubie – *Président du groupe pour le H3C*

M. de Mourgues

M. Griziaux

*depuis décembre 2006*

M. Laubie – *Président du groupe pour le H3C*

M. de Mourgues

M. Kling

À l'issue de ces travaux, un projet de modification du système des contrôles sera proposé aux organes professionnels.

Il tiendra compte de la nécessité de distinguer, conformément aux principes fixés dans la 8<sup>e</sup> directive, les cabinets de commissaires aux comptes selon qu'ils détiennent ou non des mandats d'entités d'intérêt public. Cette distinction répond aussi à l'objectif de faciliter la coopération avec les homologues du Haut Conseil dont certains ont séparé, pour les besoins de la supervision, les cabinets auditant des entités d'intérêt public des autres. Elle est aussi nécessaire pour rendre le nouveau système adapté à la taille et à l'activité du cabinet contrôlé. Toutefois, le Haut Conseil veillera à ce que cette distinction ne remette pas en cause en France l'unicité de la profession de commissaires aux comptes.



# Annexes

## TITRE PREMIER – FONCTIONNEMENT DU HAUT CONSEIL

Pas d'annexe

## TITRE DEUXIÈME – ACTIVITÉ NORMATIVE

|               |   |     |
|---------------|---|-----|
| Annexe 2.1.   | Correspondance entre les normes d'exercice professionnel homologuées et les normes internationales (ISA).....   | 45  |
| Annexe 2.2.   | Lettre de mission.....  | 46  |
| Annexe 2.3.   | Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes.....   | 48  |
| Annexe 2.4.   | Caractère probant des éléments collectés .....  | 50  |
| Annexe 2.5.   | Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes .....  | 52  |
| Annexe 2.6.   | Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques.....   | 56  |
| Annexe 2.7.   | Anomalies significatives et au seuil de signification .....   | 59  |
| Annexe 2.8.   | Planification de l'audit .....  | 61  |
| Annexe 2.9.   | Justification des appréciations .....   | 63  |
| Annexe 2.10.  | Procédures analytiques .....  | 66  |
| Annexe 2.11A. | Demandes de confirmation des tiers .....  | 68  |
| Annexe 2.11B. | Demandes de confirmation des tiers (rectificatif) .....   | 70  |
| Annexe 2.12.  | Caractère probant des éléments collectés (applications spécifiques) .....   | 71  |
| Annexe 2.13.  | 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 ..... | 73  |
| Annexe 2.14.  | Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité .....   | 76  |
| Annexe 2.15.  | Appréciation des estimations comptables .....   | 78  |
| Annexe 2.16.  | Documentation de l'audit des comptes .....  | 80  |
| Annexe 2.17.  | Intervention d'un expert .....  | 82  |
| Annexe 2.18.  | Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes .....   | 85  |
| Annexe 2.19.  | Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes .....  | 89  |
| Annexe 2.20.  | Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne .....   | 91  |
| Annexe 2.21.  | Continuité d'exploitation .....   | 93  |
| Annexe 2.22.  | Événements postérieurs à la clôture de l'exercice .....   | 95  |
| Annexe 2.23.  | Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires .....   | 98  |
| Annexe 2.24.  | Déclarations de la direction .....  | 100 |
| Annexe 2.25.  | Changements comptables .....  | 103 |
| Annexe 2.26.  | Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes .....   | 105 |
| Annexe 2.27.  | Informations relatives aux exercices précédents .....   | 107 |

## **TITRE TROISIÈME – AVIS RENDUS SUR SAISINES DE L’ARTICLE R. 821-6 DU CODE DE COMMERCE**

|  |            |
|--|------------|
| <b>Annexe 3.1. Avis du Haut Conseil du 22 mai 2006 sur une saisine individuelle<br/>d'un commissaire aux comptes .....</b> | <b>109</b> |
| <b>Annexe 3.2. Avis du Haut Conseil du 16 octobre 2006 sur une saisine individuelle.....</b>                               | <b>115</b> |
| <b>Annexe 3.3. Avis du Haut Conseil du 4 décembre 2006 sur une saisine individuelle ...</b>                                | <b>118</b> |
| <b>Annexe 3.4. Avis du Haut Conseil du 4 décembre 2006 sur une saisine individuelle ...</b>                                | <b>121</b> |
| <b>Annexe 3.5. Avis du Haut Conseil du 11 janvier 2007 sur une saisine individuelle .....</b>                              | <b>124</b> |
| <b>Annexe 3.6. Avis du Haut Conseil du 11 janvier 2007 sur une auto-saisine .....</b>                                      | <b>126</b> |
| <b>Annexe 3.7. Avis du Haut Conseil du 8 février 2007 sur une saisine individuelle .....</b>                               | <b>128</b> |
| <b>Annexe 3.8. Avis du Haut Conseil du 8 mars 2007 sur une auto-saisine.....</b>   | <b>131</b> |
| <b>Annexe 3.9. Avis du Haut Conseil du 29 mars 2007 sur une saisine individuelle.....</b>                                  | <b>133</b> |

## **TITRE QUATRIÈME – ACTIVITÉ JURIDICTIONNELLE**

Pas d'annexe

## **TITRE CINQUIÈME – COOPÉRATION INTERNATIONALE**

Pas d'annexe

## **TITRE SIXIÈME – LES CONTRÔLES PÉRIODIQUES**

|  |            |
|--|------------|
| <b>Annexe 6.1. Décision relative aux orientations des contrôles périodiques<br/>des commissaires aux comptes .....</b>   | <b>137</b> |
| <b>Annexe 6.2. Rapport de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes<br/>sur les résultats des contrôles périodiques mis en œuvre au cours<br/>de la campagne 2005-2006 .....</b> | <b>145</b> |
| <b>Annexe 6.3. Échantillon examiné par le secrétariat général du Haut Conseil<br/>au titre de la campagne 2005-2006.....</b>   | <b>146</b> |
| <b>Annexe 6.4. Décision n° 2006-01 de la séance du 4 mai 2006.....</b>   | <b>147</b> |

Annexe 2.1. **Correspondance entre les normes d'exercice professionnel homologuées et les normes internationales (ISA)**

| Intitulé de la norme d'exercice professionnel homologuée  | Correspondance ISA |
|---|--------------------|
| Lettre de mission   | ISA 210            |
| Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes                            | ISA 200            |
| Caractère probant des éléments collectés  | ISA 500            |
| Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives                               | ISA 315            |
| Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques                          | ISA 330            |
| Anomalies significatives et seuil de signification  | ISA 320            |
| Planification de l'audit  | ISA 300            |
| Justification des appréciations   | na                 |
| Procédures analytiques  | ISA 520            |
| Les demandes de confirmation des tiers  | ISA 505            |
| Les demandes de confirmation des tiers (rectificatif)   | na                 |
| Caractère probant des éléments collectés - applications spécifiques   | ISA 501            |
| Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité   | na                 |
| Appréciation des estimations comptables   | ISA 540            |
| Documentation de l'audit des comptes  | ISA 230            |
| Intervention d'un expert  | ISA 620            |
| Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes   | ISA 240            |
| Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes  | na                 |
| Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne   | ISA 610            |
| Continuité d'exploitation   | ISA 570            |
| Événements postérieurs à la clôture de l'exercice   | ISA 560            |
| Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non respect de textes légaux et réglementaires | ISA 250            |
| Déclarations de la direction  | ISA 580            |
| Changements comptables  | na                 |
| Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes   | ISA 510            |
| Informations relatives aux exercices précédents   | ISA 710            |

## Lettre de mission

21 décembre 2005 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 57 sur 175

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

**Arrêté du 14 décembre 2005 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission du commissaire aux comptes**

NOR: JUSC0520940A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,  
Vu le code de commerce, pris notamment en ses articles L. 821-1 et L. 821-2 ;  
Vu le décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié, notamment son article 1<sup>er</sup>-10 ;  
Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 28 novembre 2005,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative aux termes et conditions de la mission du commissaire aux comptes, annexée au présent arrêté, est homologuée.

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

Fait à Paris, le 14 décembre 2005.

PASCAL CLÉMENT

#### A N N E X E

NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE À LA LETTRE  
DE MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

**Lettre de mission**

*Introduction*

01. Les textes législatifs et réglementaires prévoient les interventions du commissaire aux comptes, organe de contrôle légal des comptes d'une personne ou d'une entité. Le commissaire aux comptes opère à ce titre toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportuns. Par ailleurs, le code de déontologie rappelle les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes doit exercer sa mission.

02. Pour favoriser le bon déroulement de la mission du commissaire aux comptes, il est nécessaire que ce dernier définisse les termes et conditions de ses interventions. A cet effet, il doit les consigner dans une lettre de mission.

03. La présente norme a pour objet de définir les principes que doit respecter le commissaire aux comptes pour établir sa lettre de mission et demander l'accord de la personne ou de l'entité sur son contenu.

*Etablissement et révision de la lettre de mission*

04. La lettre de mission initiale doit être établie par le commissaire aux comptes la première année de son mandat et communiquée à la personne ou à l'entité préalablement à la mise en œuvre de ses travaux de vérification et de contrôle.

05. Dans le cas où la mission est dévolue à plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci établissent soit une lettre de mission commune, soit des lettres de mission individuelles.

06. Lorsque le commissaire aux comptes d'une personne ou entité qui établit des comptes consolidés ou combinés est également commissaire aux comptes d'une ou plusieurs personnes ou entités du même ensemble, il apprécie s'il convient d'établir une lettre de mission commune à plusieurs de ces personnes ou entités. Lorsque le commissaire aux comptes choisit d'établir une lettre de mission commune, il doit demander à la personne ou l'entité mère mentionnée ci-dessus de lui confirmer par écrit que les personnes ou entités de l'ensemble ont donné leur accord sur le contenu de la lettre de mission pour ce qui les concerne.

## Annexe 2.2. (suite et fin)

21 décembre 2005 **JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE** Texte 57 sur 175

07. Au cours de son mandat, le commissaire aux comptes détermine, d'une part, s'il lui paraît nécessaire de rappeler à la personne ou à l'entité le contenu de la lettre de mission ; il détermine, d'autre part, si les circonstances exigent sa révision, notamment pour les cas où il existerait :

- des indications selon lesquelles la direction se méprendrait sur la nature et l'étendue des interventions du commissaire aux comptes ;
- des problèmes particuliers rencontrés par le commissaire aux comptes dans la mise en œuvre de ses travaux ;
- des changements intervenus au sein des organes dirigeants, de la gouvernance ou de l'actionnariat ;
- une évolution de la nature ou de l'importance des activités de la personne ou de l'entité ;
- la survenance d'un événement ou une demande de la personne ou de l'entité nécessitant des diligences supplémentaires du commissaire aux comptes.

08. Les éléments révisés sont soit intégrés dans une nouvelle lettre de mission qui se substitue à la précédente, soit consignés dans une lettre complémentaire.

*Contenu de la lettre de mission*

09. La lettre de mission doit comporter les éléments suivants, sans préjudice d'autres éléments liés aux particularités de la personne ou de l'entité contrôlée, que le commissaire aux comptes jugerait utile d'ajouter :

- la nature et l'étendue des interventions qu'il entend mener conformément aux normes d'exercice professionnel ;
- la façon dont seront portées à la connaissance des organes dirigeants les conclusions issues de ses interventions ;
- les dispositions relatives aux signataires, aux intervenants et au calendrier ;
- la nécessité de l'accès sans restriction à tout document comptable, pièce justificative ou autre information demandée dans le cadre de ses interventions ;
- le rappel des informations et documents que la personne ou l'entité doit lui communiquer ou mettre à sa disposition ;
- le souhait de recevoir une confirmation écrite des organes dirigeants de la personne ou de l'entité pour ce qui concerne les déclarations faites au commissaire aux comptes en lien avec sa mission ;
- le budget d'honoraires et les conditions de facturation.

10. Dans certaines circonstances, le commissaire aux comptes doit compléter la lettre de mission en mentionnant les éléments suivants :

- en cas d'intervention au sein d'un ensemble consolidé, la nature et l'étendue des travaux qu'il entend mettre en œuvre dans les personnes ou les entités de cet ensemble ;
- en cas de recours à d'autres professionnels du contrôle des comptes et d'experts, les dispositions relatives à leur participation, sous sa responsabilité, à certaines phases de ses interventions ;
- en cas d'implication d'auditeurs internes ou d'autres employés de la personne ou de l'entité, les dispositions relatives à leur participation à certaines phases de ses interventions ;
- en cas de cocommissariat, la répartition des travaux entre les commissaires aux comptes et le budget d'honoraires alloué à chacun d'eux ;
- en cas d'intervention s'inscrivant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ou de missions légales particulières, la nature et l'étendue des travaux qu'il entend mettre en œuvre à ce titre.

*Demande d'accord*

11. Le commissaire aux comptes doit demander à la personne ou à l'entité d'accuser réception de la lettre et de confirmer son accord sur les termes et conditions exposés. Il doit consigner dans son dossier de travail tout désaccord éventuel. Lorsque le désaccord remet en cause le bon déroulement de la mission, le commissaire aux comptes doit appliquer les mesures de sauvegarde telles que prévues par le code de déontologie et en tirer toutes les conséquences sur le maintien de son mandat auprès de la personne ou de l'entité concernée.

## Annexe 2.3. **Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes**

1<sup>er</sup> août 2006

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 12 sur 151

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

#### Arrêté du 19 juillet 2006 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes

NOR : JUSC0620544A

Par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, en date du 19 juillet 2006, la norme d'exercice professionnel relative aux principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes, annexée au présent arrêté, est homologuée.

### A N N E X E

#### NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AUX PRINCIPES APPLICABLES À L'AUDIT DES COMPTES MIS EN ŒUVRE DANS LE CADRE DE LA CERTIFICATION DES COMPTES

##### Introduction

1. Conformément à l'article L. 823-9, premier alinéa, du code de commerce, « 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 ».

En outre, conformément à l'article L. 823-9, deuxième alinéa, du même code, « lorsqu'une personne ou une entité établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation ».

Pour répondre à ces obligations légales, le commissaire aux comptes formule une opinion sur les comptes annuels et, le cas échéant, une opinion sur les comptes consolidés, après avoir mis en œuvre un audit des comptes.

2. La présente norme a pour objet de définir les principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre par le commissaire aux comptes en vue de certifier les comptes.

##### Définition

3. *Anomalie significative* : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude, d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information comptable ou financière.

##### Respect des textes et esprit critique

4. Le commissaire aux comptes respecte les dispositions du code de déontologie de la profession.

Il réalise sa mission d'audit des comptes conformément aux textes légaux et aux normes d'exercice professionnel relatives à cette mission.

5. Tout au long de son audit, il fait preuve d'esprit critique et tient compte du fait que certaines situations peuvent conduire à des anomalies significatives dans les comptes.

A ce titre, le commissaire aux comptes évalue de façon critique la validité des éléments collectés au cours de ses travaux, et reste attentif aux informations qui contredisent ou remettent en cause la fiabilité des éléments obtenus.

6. Par ailleurs, tout au long de ses travaux, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel, notamment pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre, et pour conclure à partir des éléments collectés.

## Annexe 2.3. (suite et fin)

1<sup>er</sup> août 2006 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 12 sur 151

**Nature de l'assurance**

7. La formulation, par le commissaire aux comptes, de son opinion sur les comptes nécessite qu'il obtienne l'assurance que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. Cette assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit est qualifiée, par convention, d'« assurance raisonnable ».

8. Les limites de l'audit résultent notamment de l'utilisation des techniques de sondages, des limites inhérentes au contrôle interne, et du fait que la plupart des éléments collectés au cours de la mission conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes.

**Risque d'audit et étendue des travaux**

9. Le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes est appelé « risque d'audit ». Le risque d'audit comprend deux composantes : le risque d'anomalies significatives dans les comptes et le risque de non-détection de ces anomalies par le commissaire aux comptes.

10. Le risque d'anomalies significatives dans les comptes est propre à l'entité ; il existe indépendamment de l'audit des comptes. Il se subdivise en risque inhérent et risque lié au contrôle.

Le risque inhérent correspond à la possibilité que, sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entité, une anomalie significative se produise dans les comptes.

Le risque lié au contrôle correspond au risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigée en temps voulu.

11. Le risque de non-détection est propre à la mission d'audit : il correspond au risque que le commissaire aux comptes ne parvienne pas à détecter une anomalie significative.

12. Le commissaire aux comptes réduit le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée nécessaire à la certification des comptes.

A cette fin, il évalue le risque d'anomalies significatives et conçoit les procédures d'audit à mettre en œuvre en réponse à cette évaluation, conformément aux principes définis dans les normes d'exercice professionnel.

Plus le commissaire aux comptes évalue le risque d'anomalies significatives à un niveau élevé, plus il met en œuvre de procédures d'audit complémentaires afin de réduire le risque de non-détection.

## Caractère probant des éléments collectés

1<sup>er</sup> août 2006 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 13 sur 151

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

**Arrêté du 19 juillet 2006 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative au caractère probant des éléments collectés**

NOR : JUSC0620545A

Par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, en date du 19 juillet 2006, la norme d'exercice professionnel relative au caractère probant des éléments collectés, annexée au présent arrêté, est homologuée.

A N N E X E

NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL  
« CARACTÈRE PROBANT DES ÉLÉMENS COLLECTÉS »

#### Introduction

1. Tout au long de son audit des comptes, le commissaire aux comptes collecte des éléments qui lui permettent d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes.

2. La présente norme a pour objet de définir le caractère probant des éléments collectés par le commissaire aux comptes dans le cadre de l'audit des comptes et les techniques de contrôle qui lui permettent de les collecter.

#### Définition

3. *Assertions* : critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes.

#### Caractère probant

4. Les éléments collectés par le commissaire aux comptes comprennent à la fois les informations recueillies au cours de l'audit, celles, le cas échéant, recueillies lors des audits portant sur les exercices précédents et lors d'autres interventions, ou encore celles recueillies dans le cadre de l'acceptation ou du maintien de la mission.

5. Ces éléments apportent au commissaire aux comptes des éléments de preuves ou des présomptions quant au respect d'une ou plusieurs assertions. Ces éléments doivent être suffisants et appropriés pour lui permettre de fonder son opinion sur les comptes.

6. Le caractère approprié est fonction de la qualité des éléments collectés, c'est-à-dire de leur fiabilité et de leur pertinence.

Le caractère suffisant s'apprécie par rapport à la quantité d'éléments collectés. La quantité d'éléments à collecter dépend du risque d'anomalies significatives mais aussi de la qualité des éléments collectés. Le degré de fiabilité des éléments collectés dépend de leur origine, de leur nature et des circonstances particulières dans lesquelles ils ont été recueillis. Ainsi, en principe :

- les éléments collectés d'origine externe sont plus fiables que ceux d'origine interne. Pour cette raison, lorsque le commissaire aux comptes utilise des informations produites par l'entité pour mettre en œuvre des procédures d'audit, il collecte des éléments concernant leur exactitude et leur exhaustivité ;
- les éléments collectés d'origine interne sont d'autant plus fiables que le contrôle interne est efficace ;
- les éléments obtenus directement par le commissaire aux comptes, par exemple lors d'une observation physique, sont plus fiables que ceux obtenus par des demandes d'information ;
- les éléments collectés sont plus fiables lorsqu'ils sont étayés par des documents ;
- enfin, les éléments collectés constitués de documents originaux sont plus fiables que ceux constitués de copies.

7. Dans le cadre de son appréciation de la fiabilité des éléments collectés, le commissaire aux comptes garde un esprit critique quant aux indices qui pourraient remettre en cause leur validité. En cas de doute, il mène plus avant ses investigations.

## Annexe 2.4. (suite et fin)

1<sup>er</sup> août 2006 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 13 sur 151

Ainsi, lorsqu'un élément collecté n'est pas cohérent par rapport à un autre, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit complémentaires à mettre en place pour élucider cette incohérence.

8. Pour fonder son opinion, le commissaire aux comptes n'est pas tenu d'examiner toutes les informations disponibles dans l'entité dans la mesure où il peut généralement conclure sur la base d'approches par sondage et d'autres moyens de sélection d'éléments à tester.

**Assertions et collecte des éléments**

9. Les éléments collectés apportent au commissaire aux comptes des éléments de preuves ou des présomptions quant au respect d'une ou plusieurs des assertions suivantes :

Assertions concernant les flux d'opérations et les événements survenus au cours de la période :

- réalité : les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité ;
- exhaustivité : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés sont enregistrés ;
- mesure : les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés ;
- séparation des exercices : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période ;
- classification : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes adéquats.

Les assertions concernant les soldes des comptes en fin de période :

- existence : les actifs et les passifs existent ;
- droits et obligations : l'entité détient et contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité ;
- exhaustivité : tous les actifs et les passifs qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été ;
- évaluation et imputation : les actifs et les passifs sont inscrits dans les comptes pour des montants appropriés et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation sont correctement enregistrés.

Les assertions concernant la présentation des comptes et les informations fournies dans l'annexe :

- réalité et droits et obligations : les événements, les transactions et les autres éléments fournis se sont produits et se rapportent à l'entité ;
- exhaustivité : toutes les informations relatives à l'annexe des comptes requises par le référentiel comptable ont été fournies ;
- présentation et intelligibilité : l'information financière est présentée et décrite de manière appropriée, et les informations données dans l'annexe des comptes sont clairement présentées ;
- mesure et évaluation : les informations financières et les autres informations sont données fidèlement et pour les bons montants.

**Techniques de contrôle**

10. Pour collecter les éléments nécessaires dans le cadre de l'audit des comptes, le commissaire aux comptes choisit parmi les techniques suivantes :

- l'inspection des enregistrements ou des documents, qui consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports ;
- l'inspection des actifs corporels, qui correspond à un contrôle physique des actifs corporels ;
- l'observation physique, qui consiste à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité ;
- la demande d'information, qui peut être adressée à des personnes internes ou externes à l'entité ;
- la demande de confirmation des tiers, qui consiste à obtenir de la part d'un tiers une déclaration directement adressée au commissaire aux comptes concernant une ou plusieurs informations ;
- la vérification d'un calcul ;
- la ré-exécution de contrôles, qui porte sur des contrôles réalisés à l'origine par l'entité ;
- les procédures analytiques, qui consistent à apprécier des informations financières à partir :
  - de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires ; et
  - de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

11. Ces techniques de contrôle peuvent s'utiliser seules ou en combinaison à tous les stades de l'audit des comptes.

## Annexe 2.5. Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

1<sup>er</sup> août 2006

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 14 sur 151

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

#### Arrêté du 19 juillet 2006 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

NOR : JUSC0620546A

Par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, en date du 19 juillet 2006, la norme d'exercice professionnel relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, annexée au présent arrêté, est homologuée.

### ANNEXE

#### NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL « CONNAISSANCE DE L'ENTITÉ ET DE SON ENVIRONNEMENT ET ÉVALUATION DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES DANS LES COMPTES »

##### Introduction

1. Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance suffisante de l'entité, notamment de son contrôle interne, afin d'identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et afin de concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit permettant de fonder son opinion sur les comptes.
2. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à la prise de connaissance de l'entité et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes.

##### Définitions

3. *Assertions* : critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes.
4. *Significatif* : est significatif l'élément dont l'omission ou l'inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques ou le jugement fondés sur les comptes.
5. *Anomalie significative* : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude, d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information comptable ou financière.
6. *Catégorie d'opérations* : ensemble d'opérations présentant des caractéristiques communes, réalisées par l'entité au cours d'une période et nécessitant chacune un enregistrement comptable.
7. *Contrôles de substance* : procédures d'audit mises en œuvre pour détecter les anomalies significatives au niveau des assertions. Elles incluent :
  - les tests de détail ;
  - les procédures analytiques.
8. *Inspection* : technique de contrôle qui consiste à :
  - examiner des enregistrements ou des documents, soit internes, soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports ;
  - ou à procéder à un contrôle physique des actifs corporels.
9. *Observation physique* : technique de contrôle qui consiste à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité.
10. *Procédure analytique* : technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir :
  - de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité, ou d'entités similaires ; et
  - de l'analyse des variations ou des tendances inattendues.
11. *Test de détail* : contrôle d'un élément individuel faisant partie d'une catégorie d'opérations, d'un solde de compte ou d'une information fournie dans l'annexe.

## Annexe 2.5. (suite)

1<sup>er</sup> août 2006 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 14 sur 151

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

12. La prise de connaissance de l'entité permet au commissaire aux comptes de constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et exerce son jugement professionnel pour évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et répondre à ce risque tout au long de son audit.

13. Le commissaire aux comptes prend connaissance :

- du secteur d'activité de l'entité, de son environnement réglementaire, notamment du référentiel comptable applicable et d'autres facteurs externes tels que les conditions économiques générales ;
- des caractéristiques de l'entité qui permettent au commissaire aux comptes d'appréhender les catégories d'opérations, les soldes des comptes et les informations attendues dans l'annexe des comptes. Ces caractéristiques incluent notamment la nature de ses activités, la composition de son capital et de son gouvernement d'entreprise, sa politique d'investissement, son organisation et son financement ainsi que le choix des méthodes comptables appliquées ;
- des objectifs de l'entité et des stratégies mises en œuvre pour les atteindre dans la mesure où ces objectifs pourront avoir des conséquences financières et de ce fait une incidence sur les comptes ;
- de la mesure et de l'analyse des indicateurs de performance financière de l'entité ; ces éléments indiquent au commissaire aux comptes les aspects financiers que la direction considère comme constituant des enjeux majeurs ;
- des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit.

**Prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit**

14. La prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit permet au commissaire aux comptes d'identifier les types d'anomalies potentielles et de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes.

Le commissaire aux comptes prend connaissance des éléments du contrôle interne qui contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble et au niveau des assertions.

Pour ce faire, le commissaire aux comptes prend notamment connaissance des éléments suivants :

- l'environnement de contrôle, qui se traduit par le comportement des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de la direction, leur degré de sensibilité et les actions qu'ils mènent en matière de contrôle interne ;
- les moyens mis en place par l'entité pour identifier les risques liés à son activité et leur incidence sur les comptes et pour définir les actions à mettre en œuvre en réponse à ces risques ;
- les procédures de contrôle interne en place, et notamment la façon dont l'entité a pris en compte les risques résultant de l'utilisation de traitements informatisés ; ces procédures permettent à la direction de s'assurer que ses directives sont respectées ;
- les principaux moyens mis en œuvre par l'entité pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle interne, ainsi que la manière dont sont mises en œuvre les actions correctives ;
- le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière. A ce titre, le commissaire aux comptes s'intéresse notamment :
  - aux catégories d'opérations ayant un caractère significatif pour les comptes pris dans leur ensemble ;
  - aux procédures, informatisées ou manuelles, qui permettent d'initier, enregistrer, traiter ces opérations et de les traduire dans les comptes ;
  - aux enregistrements comptables correspondants, aussi bien informatisés que manuels ;
  - à la façon dont sont traités les événements ponctuels, différents des opérations récurrentes, susceptibles d'engendrer un risque d'anomalies significatives ;
  - au processus d'élaboration des comptes, y compris des estimations comptables significatives et des informations significatives fournies dans l'annexe des comptes ;
  - la façon dont l'entité communique sur les éléments significatifs de l'information financière et sur les rôles et les responsabilités individuelles au sein de l'entité en matière d'information financière. A ce titre, le commissaire aux comptes s'intéresse notamment à la communication entre la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou les autorités de contrôle, ainsi qu'aux actions de sensibilisation de la direction envers les membres du personnel afin de les informer quant à l'impact que peuvent avoir leurs activités sur l'élaboration de l'information financière.

**Evaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes**

15. Lors de sa prise de connaissance, le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives :

- au niveau des comptes pris dans leur ensemble ; et
- au niveau des assertions, pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe des comptes.

L'évaluation des risques au niveau des assertions est basée sur les éléments collectés par le commissaire aux comptes lors de la prise de connaissance de l'entité mais elle peut être remise en cause et modifiée au cours de l'audit en fonction des autres éléments collectés au cours de la mission.

1<sup>er</sup> août 2006 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 14 sur 151

16. Le commissaire aux comptes évalue la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité lorsqu'il estime :

- qu'ils contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble ou au niveau des assertions ;
- qu'ils se rapportent à un risque inhérent élevé identifié qui requiert une démarche d'audit particulière. Un tel risque est généralement lié à des opérations non courantes en raison de leur importance et de leur nature ou à des éléments sujets à interprétation, tels que les estimations comptables ;
- que les seuls éléments collectés à partir des contrôles de substance ne lui permettront pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée.

17. L'évaluation par le commissaire aux comptes de la conception et de la mise en œuvre des contrôles de l'entité consiste à apprécier si un contrôle, seul ou en association avec d'autres, est théoriquement en mesure de prévenir, détecter ou corriger les anomalies significatives dans les comptes.

**Techniques de contrôle utilisées pour la prise de connaissance de l'entité et l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes**

18. Pour prendre connaissance de l'entité et évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes collecte des informations en mettant en œuvre les techniques de contrôle suivantes :

- des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, comme le personnel de production ou les auditeurs internes qui peuvent fournir au commissaire aux comptes des perspectives différentes pour l'identification des risques ;
- des procédures analytiques qui peuvent notamment permettre au commissaire aux comptes d'identifier des opérations ou des événements inhabituels ; et
- des observations physiques et des inspections qui peuvent notamment permettre au commissaire aux comptes de recueillir des informations sur l'entité mais également de corroborer celles recueillies auprès de la direction ou d'autres personnes au sein de l'entité.

19. Lorsque le commissaire aux comptes utilise les informations qu'il a recueillies au cours des exercices précédents, il met en œuvre des procédures visant à détecter les changements survenus depuis et susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations.

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

20. Les membres de l'équipe d'audit s'entretiennent des risques d'anomalies significatives dans les comptes. L'objectif de ces échanges est que chaque membre de l'équipe d'audit appréhende les risques pouvant exister sur les éléments qu'il est chargé de contrôler et les conséquences possibles de ses propres travaux sur l'ensemble de la mission.

Le commissaire aux comptes détermine :

- quels membres de l'équipe d'audit participent à ces échanges d'informations, à quel moment ils ont lieu ainsi que les thèmes qui y seront abordés en fonction du rôle, de l'expérience et des besoins d'information des membres de l'équipe ;
- s'il convient d'associer aux échanges les experts qu'il aurait prévu de solliciter pour les besoins de la mission.

**Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise**

21. Le commissaire aux comptes informe, dès que possible, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ainsi que la direction, au niveau de responsabilité approprié, des déficiences majeures dans la conception ou la mise en œuvre du contrôle interne qu'il a relevées. Pour cela, il fait application des dispositions de la norme relative aux communications avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

**Documentation des travaux**

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

- a) Les principaux éléments des échanges d'informations au sein de l'équipe d'audit, et notamment les décisions importantes prises à l'issue de ces échanges ;
- b) Les éléments importants relatifs à la prise de connaissance de l'entité, y compris de chacun des éléments du contrôle interne dont il a évalué la conception et la mise en œuvre, la source des informations obtenues et les procédures d'audit réalisées ;
- c) Les risques d'anomalies significatives identifiés et leur évaluation au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions ;
- d) Les évaluations requises par la présente norme portant sur les contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité.

### Annexe 2.5. (suite et fin)

1<sup>er</sup> août 2006 **JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE** Texte 14 sur 151

23. La manière utilisée par le commissaire aux comptes pour consigner ces informations relève de son jugement professionnel. Il peut s'agir par exemple d'une description sous forme narrative, de questionnaires ou encore de diagrammes.

24. La forme et le niveau de détail des informations ainsi consignées dépendent des nombreux éléments propres à l'entité, tels que sa taille, la nature de ses opérations ou encore son contrôle interne, mais également des techniques de contrôle mises en œuvre par le commissaire aux comptes.

## Annexe 2.6. Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques

1<sup>er</sup> août 2006

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 15 sur 151

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

#### Arrêté du 19 juillet 2006 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques

NOR : JUSC0620547A

Par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, en date du 19 juillet 2006, la norme d'exercice professionnel relative aux procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques annexée au présent arrêté est homologuée.

### ANNEXE

#### NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL « PROCÉDURES D'AUDIT MISES EN ŒUVRE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES À L'ISSUE DE SON ÉVALUATION DES RISQUES »

##### Introduction

1. Après avoir pris connaissance de l'entité et évalué le risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes adapte son approche générale et conçoit et met en œuvre des procédures d'audit lui permettant de fonder son opinion sur les comptes.
2. La présente norme a pour objet de définir :
  - les principes relatifs à l'adaptation de son approche générale et à la conception des procédures d'audit en réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives ;
  - les procédures d'audit à mettre en œuvre indépendamment de cette évaluation ;
  - les principes relatifs à l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés afin de formuler son opinion.

##### Définition

3. *Procédures d'audit* : ensemble des travaux réalisés au cours de l'audit afin de collecter les éléments permettant d'aboutir à des conclusions à partir desquelles le commissaire aux comptes fonde son opinion.

##### Réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble

4. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble, le commissaire aux comptes adapte son approche générale de la mission. Il peut notamment pour ce faire :
  - affecter à la mission des collaborateurs plus expérimentés ou possédant des compétences particulières ;
  - recourir à un ou des experts ;
  - renforcer la supervision des travaux ;
  - introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité pour l'entité dans les procédures d'audit choisies ;
  - apporter des modifications à la nature, au calendrier ou à l'étendue des procédures d'audit. Ainsi, par exemple, s'il existe des faiblesses dans l'environnement de contrôle, le commissaire aux comptes peut choisir :
    - de mettre en œuvre des contrôles de substance plutôt que des tests de procédures ;
    - d'intervenir plutôt après la fin de l'exercice qu'en cours d'exercice ; ou
    - d'augmenter le nombre de sites à contrôler.

##### Réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions

5. En réponse à son évaluation du risque au niveau des assertions, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires à celles réalisées pour cette évaluation.

## Annexe 2.6. (suite)

1<sup>er</sup> août 2006 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 15 sur 151

Ces procédures d'audit comprennent des tests de procédures, des contrôles de substance, ou une approche mixte utilisant à la fois des tests de procédures et des contrôles de substance.

Le commissaire aux comptes détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit qu'il réalise en mettant en évidence le lien entre ces procédures d'audit et les risques auxquels elles répondent.

6. Les facteurs à prendre en considération pour déterminer les procédures à mettre en œuvre sont :

- le niveau de risque d'anomalies significatives sur les assertions considérées pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe ;
- la nature des contrôles mis en place par l'entité sur ces assertions et la possibilité ou non pour le commissaire aux comptes d'obtenir des éléments prouvant l'efficacité des contrôles.

7. La détermination de l'étendue d'une procédure d'audit, qui correspond au nombre d'éléments testés par cette procédure spécifique, relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes, sachant que, plus le risque d'anomalies significatives est élevé, plus la quantité ou la qualité des éléments nécessaires pour que le commissaire aux comptes puisse fonder son opinion est élevée.

8. En termes de calendrier, le commissaire aux comptes peut décider de réaliser des procédures d'audit en cours d'exercice, en plus de celles qui seront mises en œuvre après la fin de l'exercice. Ce choix dépend notamment du niveau et de la nature du risque d'anomalies significatives, de l'environnement de contrôle interne et des informations disponibles, certaines ne pouvant être accessibles qu'à certains moments, pour des observations physiques par exemple.

**Tests de procédures**

9. Parmi les procédures d'audit, les tests de procédures permettent de collecter des éléments en vue d'apprécier l'efficacité des contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité pour prévenir, détecter ou corriger les anomalies significatives au niveau des assertions.

10. Le commissaire aux comptes réalise des tests de procédures pour collecter des éléments suffisants et appropriés montrant que les contrôles de l'entité ont fonctionné efficacement au cours de la période contrôlée dans les cas suivants :

- lorsqu'il a retenu, dans son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'hypothèse selon laquelle les contrôles de l'entité fonctionnent efficacement ;
- lorsqu'il considère que les seuls contrôles de substance ne permettent pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée.

11. Pour être en mesure de conclure quant à l'efficacité ou non du contrôle mis en œuvre par l'entité, le commissaire aux comptes, en plus des demandes d'information, utilise une ou plusieurs autres techniques de contrôle comme, par exemple, les procédures analytiques, l'observation physique, l'inspection, la ré-exécution de certains contrôles réalisés par l'entité. Les tests de procédures ne se limitent pas à des demandes d'information.

12. Plus le commissaire aux comptes s'appuie sur l'efficacité du contrôle interne dans l'évaluation du risque d'anomalies significatives, plus il étend les tests de procédures.

13. Lorsque le commissaire aux comptes collecte des éléments sur l'efficacité des contrôles de l'entité durant une période intermédiaire, il détermine les éléments complémentaires à collecter pour la période restant à couvrir jusqu'à la fin de l'exercice.

14. Lorsque le commissaire aux comptes a l'intention d'utiliser des éléments collectés au cours des exercices précédents sur l'efficacité de certains contrôles de l'entité, il met en œuvre des procédures d'audit visant à détecter si des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces éléments sont survenus depuis. Il recourt pour ce faire à des demandes d'information en association avec des observations physiques ou des inspections pour confirmer sa connaissance des contrôles existants.

15. Lorsqu'il détecte des changements affectant ces contrôles, il teste leur efficacité au titre de l'exercice sur lequel porte sa mission.

16. Lorsque aucun changement n'a affecté ces contrôles, il teste leur efficacité au moins une fois tous les trois exercices. Cette possibilité ne doit cependant pas l'amener à tester tous les contrôles sur un seul exercice sans effectuer de tests de procédures sur chacun des deux exercices suivants.

17. Lorsque, lors de son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes a identifié un risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière et qu'il prévoit de s'appuyer sur les contrôles de l'entité destinés à réduire ce risque, il teste l'efficacité de ces contrôles au titre de l'exercice sur lequel porte sa mission, même si ces contrôles n'ont pas fait l'objet de changements susceptibles d'affecter leur efficacité depuis l'audit précédent.

**Contrôles de substance**

18. Lorsque, lors de son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes a identifié un risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière, il met en œuvre des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à ce risque.

1<sup>er</sup> août 2006 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 15 sur 151

19. Plus le commissaire aux comptes estime que le risque d'anomalies significatives est élevé, plus les contrôles de substance qu'il réalise sont étendus. Par ailleurs, étant donné que le risque d'anomalies significatives intègre le risque lié au contrôle, des résultats des tests de procédures non satisfaisants augmentent l'étendue des contrôles de substance nécessaires.

20. Lorsque les contrôles de substance sont réalisés à une date intermédiaire, le commissaire aux comptes met en œuvre des contrôles de substance complémentaires, en association ou non avec des tests de procédures, pour couvrir la période subséquente et lui permettre d'étendre les conclusions de ses contrôles de la date intermédiaire à la fin de l'exercice.

**Procédures d'audit indépendantes de l'évaluation du risque d'anomalies significatives**

21. Indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des contrôles de substance pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie dans l'annexe, dès lors qu'ils ont un caractère significatif.

22. De plus, le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures d'audit suivantes :

- rapprochement des comptes annuels ou consolidés avec les documents comptables dont ils sont issus ;
- examen des écritures comptables significatives, y compris des ajustements effectués lors de la clôture des comptes ; et
- évaluation de la conformité au référentiel comptable applicable de la présentation des comptes, y compris les informations fournies en annexe.

**Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés**

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

24. En effet, les éléments collectés peuvent conduire le commissaire aux comptes à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit planifiées, lorsque les informations obtenues diffèrent de celles prises en compte pour l'évaluation des risques et l'amènent à réviser cette évaluation.

25. Le commissaire aux comptes conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée. Pour ce faire, le commissaire aux comptes tient compte à la fois des éléments qui confirment et de ceux qui contredisent le respect des assertions.

26. Si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un élément significatif au niveau des comptes, il s'efforce d'obtenir des éléments complémentaires. S'il n'est pas en mesure de collecter des éléments suffisants et appropriés, il formule une opinion avec réserve ou un refus de certifier.

**Documentation**

27. Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier :

- a) L'adaptation de son approche générale en réponse au risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble ;
- b) La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit conçues et mises en œuvre en réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives ;
- c) Le lien entre ces procédures et les risques évalués au niveau des assertions ; et
- d) Les conclusions des procédures d'audit.

De plus, lorsque le commissaire aux comptes utilise des éléments sur l'efficacité des contrôles internes collectés lors d'audits précédents, il consigne dans son dossier ses conclusions sur le fait qu'il peut s'appuyer sur ces contrôles.

Annexe 2.7.

## Anomalies significatives et au seuil de signification

14 octobre 2006

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 36 sur 157

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

##### Arrêté du 6 octobre 2006 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux anomalies significatives et au seuil de signification

NOR : JUSC0620742A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,  
 Vu le code de commerce, pris notamment en son article L. 821-1 ;  
 Vu le décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié, notamment son article 1<sup>er</sup>-10 ;  
 Vu le projet de norme élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 13 septembre 2006 ;  
 Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 28 septembre 2006,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative aux anomalies significatives et au seuil de signification annexée au présent arrêté est homologuée.

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

Fait à Paris, le 6 octobre 2006.

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

#### A N N E X E

##### NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AUX ANOMALIES SIGNIFICATIVES ET AU SEUIL DE SIGNIFICATION

###### Introduction

1. En vue de formuler son opinion sur les comptes, le commissaire aux comptes met en œuvre un audit afin d'obtenir l'assurance, élevée mais non absolue, qualifiée par convention d'« assurance raisonnable », que les comptes pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives par leur montant ou par leur nature.
2. Pour évaluer le risque d'anomalies significatives en raison de leur nature, le commissaire aux comptes tient compte du fait qu'une information non chiffrée inexacte, insuffisante ou omise dans les comptes, et notamment dans l'annexe, peut être d'une importance telle qu'elle est susceptible d'influencer le jugement de l'utilisateur se fondant sur les comptes.
3. Pour évaluer le risque d'anomalies significatives, par leur montant, dans les comptes et déterminer la nature et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre à l'issue de cette évaluation, le commissaire aux comptes utilise un seuil ou des seuils de signification. Il utilise également ce seuil ou ces seuils pour évaluer l'incidence sur son opinion des anomalies détectées au cours de sa mission et non corrigées.
4. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à la détermination de ce seuil ou de ces seuils et à l'évaluation de l'incidence des anomalies détectées par le commissaire aux comptes sur son opinion.

###### Définitions

5. Anomalie significative : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude, d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information comptable ou financière.

14 octobre 2006 **JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE** Texte 36 sur 157

6. Seuil de signification : montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés.

**Détermination du seuil ou des seuils de signification**

7. Lors de la planification de l'audit, le commissaire aux comptes détermine :

- un seuil de signification au niveau des comptes pris dans leur ensemble, et
- le cas échéant, des seuils de signification de montants inférieurs pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations fournies dans l'annexe.

8. La détermination du seuil ou des seuils de signification relève du jugement professionnel.

9. Le commissaire aux comptes identifie des critères pertinents à partir desquels, par application de taux ou d'autres modalités de calcul, il détermine le seuil ou les seuils de signification. Ces critères peuvent être, par exemple :

- le résultat courant ;
- le résultat net ;
- le chiffre d'affaires ;
- les capitaux propres, ou
- l'endettement net.

10. Le choix de ces critères dépend notamment :

- de la structure des comptes de l'entité ;
- de la présence dans les comptes d'éléments auxquels certains utilisateurs se fondant sur les comptes sont susceptibles d'être particulièrement attentifs ;
- du secteur d'activité de l'entité ;
- de la structure de l'actionnariat de l'entité ou de son financement ;
- de leur variabilité dans le temps.

11. Pour apprécier si des seuils de signification d'un montant moins élevé que le seuil de signification retenu au niveau des comptes pris dans leur ensemble sont nécessaires pour certaines catégories d'opérations, certains soldes comptables ou certaines informations fournies dans l'annexe, le commissaire aux comptes prend notamment en compte :

- les informations sensibles des comptes en fonction du secteur d'activité de l'entité ;
- l'existence de règles comptables ou de textes légaux ou réglementaires spécifiques à l'entité ou à son secteur, ou
- la réalisation d'opérations particulières au cours de l'exercice.

**Evolution du seuil ou des seuils de signification au cours de la mission**

12. Au cours de la mission, le commissaire aux comptes modifie le seuil ou les seuils de signification s'il acquiert la connaissance de faits nouveaux ou d'évolutions de l'entité qui remettent en cause l'évaluation initiale de ces seuils. Il peut en être ainsi, par exemple, lorsque la détermination du seuil ou des seuils a été faite à partir de prévisions dont les réalisations s'écartent sensiblement.

**Seuils de signification et conception des procédures d'audit**

13. Le commissaire aux comptes tient compte du fait que des anomalies individuelles portant sur des montants inférieurs au seuil de signification puissent, cumulées, atteindre ce seuil. Ainsi, il choisit des montants inférieurs au seuil ou aux seuils de signification pour la mise en œuvre des procédures d'audit, par exemple, lors de ses sélections ou de ses sondages.

14. Le commissaire aux comptes détermine ces montants en fonction de sa connaissance de l'entité et de la nature et de l'importance des anomalies relevées lors des exercices précédents.

**Communication des anomalies détectées**

15. Au cours de la mission, le commissaire aux comptes communique à la direction de l'entité, au niveau approprié de responsabilité, les anomalies qu'il a détectées, pour qu'elles puissent être corrigées.

16. Il informe les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce des anomalies qui, seules ou cumulées, sont significatives.

**Incidence des anomalies sur l'opinion**

17. Pour déterminer si les anomalies détectées au cours de ses travaux et non corrigées sont significatives, le commissaire aux comptes tient compte non seulement des anomalies dont les montants, individuellement ou en cumulé, sont supérieurs au seuil ou aux seuils de signification, mais également des anomalies significatives par leur nature.

18. Lorsqu'il subsiste des anomalies significatives non corrigées, le commissaire aux comptes en tire les conséquences sur son opinion et formule une réserve ou un refus de certifier dans son rapport.

Annexe 2.8.

## Planification de l'audit

14 octobre 2006

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 35 sur 157

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

#### Arrêté du 6 octobre 2006 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à la planification de l'audit

NOR : JUSC0620741A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,  
 Vu le code de commerce, pris notamment en son article L. 821-1 ;  
 Vu le décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié, notamment son article 1<sup>er</sup>-10 ;  
 Vu le projet de norme élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 13 septembre 2006 ;  
 Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 28 septembre 2006,

Arrête :

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

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

Fait à Paris, le 6 octobre 2006.

Pour le ministre et par délégation :

*Le directeur des affaires civiles  
et du sceau,*

M. GUILLAUME

## A N N E X E

### NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE À LA PLANIFICATION DE L'AUDIT

#### Introduction

1. L'audit des comptes mis en œuvre par le commissaire aux comptes appelé à certifier les comptes d'une entité fait l'objet d'une planification. Cette planification est formalisée notamment dans un plan de mission et un programme de travail.
2. La présente norme a pour objet de définir la démarche que suit le commissaire aux comptes pour la planification de son audit des comptes et l'élaboration du plan de mission et du programme de travail.

#### Aspects généraux de la planification

3. La planification consiste à prévoir :
  - l'approche générale des travaux ;
  - les procédures d'audit à mettre en œuvre par les membres de l'équipe d'audit ;
  - la nature et l'étendue de la supervision des membres de l'équipe d'audit et la revue de leurs travaux ;
  - la nature et l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission, y compris le recours éventuel à des experts ;
  - le cas échéant, la coordination des travaux avec les interventions d'experts ou d'autres professionnels chargés du contrôle des comptes des entités comprises dans le périmètre de consolidation.
4. Lorsque le commissariat aux comptes est exercé par plusieurs commissaires aux comptes, les éléments relatifs à la planification de l'audit sont définis de manière concertée.

5. Lorsque le commissaire aux comptes est conduit à certifier à la fois les comptes annuels et les comptes consolidés d'une entité, la planification reflète l'approche générale et les travaux prévus au titre de l'audit des comptes annuels et des comptes consolidés.

6. La planification est réalisée de façon à permettre au commissaire aux comptes, notamment sur la base d'échanges entre le signataire et les autres membres clés de l'équipe d'audit, de porter une attention appropriée aux aspects de l'audit qu'il considère essentiels, d'identifier et de résoudre les problèmes potentiels dans des délais adaptés et d'organiser la mission de façon efficace.

7. La planification est engagée :

- après la mise en œuvre des vérifications liées à l'acceptation et au maintien de la mission, en particulier de celles liées aux règles déontologiques ;
- après prise de contact avec le commissaire aux comptes prédecesseur dans le respect des règles de déontologie et de secret professionnel, en cas de changement de commissaire aux comptes ;
- avant la mise en œuvre des procédures d'audit.

8. Le commissaire aux comptes établit par écrit un plan de mission et un programme de travail relatifs à l'audit des comptes de l'exercice. Ces documents reprennent les principaux éléments de la planification et font partie, conformément aux dispositions de l'article 66, alinéa 2, du décret n° 69-810 du 12 août 1969, du dossier du commissaire aux comptes.

9. Ces documents sont établis en tenant compte de la forme juridique de l'entité contrôlée, de sa taille, de la nature de ses activités, du contrôle éventuellement exercé par l'autorité publique, de la complexité de la mission, de la méthodologie et des techniques spécifiques utilisées par le commissaire aux comptes.

#### **Plan de mission**

10. Le plan de mission décrit l'approche générale des travaux, qui comprend notamment :

- l'étendue, le calendrier et l'orientation des travaux ;
- le ou les seuils de signification retenus, et
- les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail.

#### **Programme de travail**

11. Le programme de travail définit la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires, au cours de l'exercice, à la mise en œuvre du plan de mission, compte tenu des prescriptions légales et des normes d'exercice professionnel ; il indique le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences et les honoraires correspondants.

#### **Modifications apportées au plan de mission et au programme de travail**

12. Sur la base des éléments collectés lors de la mise en œuvre des procédures d'audit, le commissaire aux comptes peut décider de modifier les éléments planifiés et consignés dans le plan de mission et le programme de travail. Il peut être ainsi amené à modifier son approche générale, à revoir ses choix et à prévoir des travaux complémentaires ou différents.

13. Ces modifications ainsi que les raisons qui les ont motivées sont consignées dans le dossier du commissaire aux comptes.

#### **Communication**

14. A ce stade, le commissaire aux comptes peut s'entretenir des questions relatives à la planification avec les personnes appropriées au sein de l'entité.

Annexe 2.9.

## Justification des appréciations

14 octobre 2006 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 34 sur 157

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

**Arrêté du 6 octobre 2006 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à la justification des appréciations**

NOR : JUSC0620740A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,  
 Vu le code de commerce, pris notamment en son article L. 821-1 ;  
 Vu le décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié, notamment son article 1<sup>er</sup>-10 ;  
 Vu le projet de norme élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 13 septembre 2006 ;  
 Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 28 septembre 2006,

Arrête :

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

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

Fait à Paris, le 6 octobre 2006.

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

A N N E X E

NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE  
 À LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS

**Introduction**

1. En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations pour toutes les personnes ou entités dont les comptes annuels ou consolidés font l'objet d'une certification établie conformément à ce même article.
2. Cette obligation s'applique aux rapports établis par le commissaire aux comptes sur les comptes annuels et les comptes consolidés, et ne s'applique pas aux autres rapports susceptibles d'être émis par le commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission.
3. La présente norme a pour objet de définir les principes et de préciser leurs modalités d'application concernant l'obligation légale faite au commissaire aux comptes de « justifier de ses appréciations » dans son rapport général sur les comptes annuels et dans son rapport sur les comptes consolidés.

**Concept de « justification des appréciations »**

4. La « justification des appréciations » effectuée par le commissaire aux comptes constitue une explicitation de celles-ci et, ce faisant, une motivation de l'opinion émise. Elle doit permettre au destinataire du rapport de mieux comprendre les raisons pour lesquelles le commissaire aux comptes a émis son opinion sur les comptes.
5. L'explicitation de certaines appréciations ne saurait se substituer à la nécessité de formuler une opinion avec réserve ou un refus de certifier ou d'insérer un paragraphe d'observation dans le rapport.
6. La justification de ses appréciations ne saurait conduire le commissaire aux comptes à être un dispensateur d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants.

14 octobre 2006 **JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE** Texte 34 sur 157

**Appréciations de nature à faire l'objet d'une justification**

7. Le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations en toutes circonstances. Sur la base de son jugement professionnel et au vu des diligences effectuées tout au long de sa mission, il retient dans son rapport les appréciations qui lui sont apparues importantes.

8. Sans préjudice d'autres appréciations que le commissaire aux comptes jugerait nécessaire de justifier pour répondre à l'obligation posée par la loi, les appréciations de nature à faire l'objet d'une justification se rapportent généralement à des éléments déterminants pour la compréhension des comptes. Entrent dans ce cadre, notamment, les appréciations portant sur :

- les options retenues dans le choix des méthodes comptables ou dans leurs modalités de mise en œuvre lorsqu'elles ont des incidences majeures sur le résultat, la situation financière ou la présentation d'ensemble des comptes de l'entité ;
- les estimations comptables importantes, notamment celles manquant de données objectives et impliquant un jugement professionnel dans leur appréciation ;
- la présentation d'ensemble des comptes annuels et consolidés, qu'il s'agisse du contenu de l'annexe ou de la présentation des états de synthèse.

Le commissaire aux comptes peut également estimer nécessaire de justifier d'appréciations portant sur les procédures de contrôle interne concourant à l'élaboration des comptes, qu'il est conduit à apprécier dans le cadre de la mise en œuvre de sa démarche d'audit.

**Formulation de la justification des appréciations**

9. Le commissaire aux comptes formule la justification de ses appréciations par référence explicite aux dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce et de manière appropriée au regard des circonstances propres à chaque cas d'espèce.

10. Cette formulation doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation devant être justifiée :

- l'identification du sujet et la référence, si elle est possible, à l'annexe aux comptes ;
- un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation ;
- une conclusion, exprimée de façon positive, en cohérence avec l'opinion formulée sur les comptes, et qui ne constitue pas une réserve déguisée.

11. Le commissaire aux comptes précise que les appréciations justifiées s'inscrivent dans le cadre de la démarche d'audit des comptes, pris dans leur ensemble, et ont donc contribué à la formation de l'opinion exprimée sur ces comptes. La formulation retenue ne doit pas conduire à apporter une assurance spécifique sur les éléments isolés des comptes faisant l'objet d'une justification des appréciations du commissaire aux comptes.

12. La justification des appréciations peut éventuellement être formulée de manière moins développée dans les cas où :

- les principes comptables retenus par l'entité ou le groupe ne donnent pas lieu à plusieurs interprétations ou options possibles, y compris dans leurs modalités d'application, pour ce qui concerne les éléments significatifs du bilan et du compte de résultat ;
- il n'existe pas d'événement ou de décision intervenus au cours de l'exercice dont l'incidence sur les comptes ou la compréhension que pourrait en avoir un lecteur est apparue importante au commissaire aux comptes ;
- aucun élément significatif dans les comptes n'est constitué à partir d'estimations fondées sur des données subjectives.

**Place de la justification des appréciations dans le rapport**

13. La justification des appréciations du commissaire aux comptes figure dans une partie de rapport distincte, placée après celle relative à l'expression de l'opinion du commissaire aux comptes. Le rapport sur les comptes comporte ainsi les trois parties distinctes suivantes, nettement individualisées :

- opinion sur les comptes annuels ou opinion sur les comptes consolidés, y compris, le cas échéant, la motivation des réserves ou du refus de certifier et le paragraphe prévu pour les observations ;
- justification des appréciations ;
- vérifications et informations spécifiques pour les comptes annuels ou vérification spécifique pour les comptes consolidés.

**Lien entre la justification des appréciations et les observations**

14. Lorsqu'un point concernant les comptes nécessite à la fois une observation et une justification des appréciations, ce point est évoqué respectivement dans la première partie du rapport après l'expression de l'opinion au titre de l'observation et dans la deuxième partie du rapport au titre de la justification des appréciations. Cette situation peut se présenter, par exemple, lorsqu'un changement de méthode comptable est intervenu, ou lorsqu'il existe une incertitude relative à la continuité de l'exploitation.

### Annexe 2.9. (suite et fin)

14 octobre 2006 **JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE** Texte 34 sur 18

**Précision concernant la certification avec réserve**

15. L'exposé des motivations fondant une certification avec réserve constitue une justification des appréciations et trouve sa place avant l'expression de l'opinion émise sur les comptes. Une certification avec réserve ne dispense pas le commissaire aux comptes de devoir justifier de ses appréciations sur d'autres points que ceux ayant motivé la réserve même si ces autres appréciations ne posent pas de difficultés particulières. Ces autres justifications d'appréciations figurent dans la deuxième partie de son rapport.

**Cas du refus de certifier**

16. L'exposé des motivations conduisant à un refus de certifier est de nature à répondre à l'obligation de justification des appréciations. Dans cette situation, le commissaire aux comptes n'a pas à justifier de ses appréciations sur d'autres points que ceux ayant motivé le refus de certifier. Il précise dans la partie du rapport relative à la justification des appréciations qu'il n'y a pas lieu de justifier d'autres appréciations eu égard à la nature de l'opinion exprimée dans la première partie de son rapport.

## Procédures analytiques

30 décembre 2006 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 64 sur 187

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

**Arrêté du 22 décembre 2006 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux procédures analytiques**

NOR : JUSC0621006A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,  
Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1 et L. 821-2 ;  
Vu le décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié, notamment son article 1-10 ;  
Vu le projet de norme élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 18 décembre 2006 ;  
Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 22 décembre 2006,

Arrête :

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

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

Fait à Paris, le 22 décembre 2006.

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

A N N E X E

NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE  
AUX PROCÉDURES ANALYTIQUES

#### Introduction

1. Pour collecter les éléments qui lui permettent d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes, le commissaire aux comptes utilise différentes techniques de contrôle, dont celle des procédures analytiques.

2. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'utilisation de cette technique par le commissaire aux comptes.

#### Définitions

3. Contrôles de substance : procédures d'audit mises en œuvre pour détecter les anomalies significatives au niveau des assertions. Elles incluent :

- les tests de détail ;
- les procédures analytiques.

4. Procédure analytique : technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir :

- de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires,
- et de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

## Annexe 2.10. (suite et fin)

30 décembre 2006 **JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE** Texte 64 sur 187

**Mise en œuvre des procédures analytiques**

5. Le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures analytiques lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes. A ce stade, l'utilisation de cette technique peut notamment permettre au commissaire aux comptes d'identifier des opérations ou des événements inhabituels.

6. Lorsque le commissaire aux comptes conçoit les contrôles de substance à mettre en œuvre, en réponse à son évaluation du risque au niveau des assertions et pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe qui ont un caractère significatif, il peut utiliser les procédures analytiques en tant que contrôles de substance. C'est le cas par exemple lorsqu'il estime que ces procédures, seules ou combinées avec d'autres, sont plus efficaces que les seuls tests de détail.

7. Le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures analytiques lors de la revue de la cohérence d'ensemble des comptes, effectuée à la fin de l'audit. L'application de cette technique lui permet d'analyser la cohérence d'ensemble des comptes au regard des éléments collectés tout au long de l'audit, sur l'entité et son secteur d'activité.

8. Lorsque les procédures analytiques mettent en évidence des informations qui ne sont pas en corrélation avec d'autres informations ou des variations significatives ou des tendances inattendues, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit à mettre en place pour élucider ces variations et ces incohérences.

9. Lorsque les procédures analytiques conduisent le commissaire aux comptes à identifier des risques non détectés jusqu'alors, il apprécie la nécessité de compléter les procédures d'audit qu'il a réalisées.

## Demandes de confirmation des tiers

30 décembre 2006

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 62 sur 187

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

#### Arrêté du 22 décembre 2006 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux demandes de confirmation des tiers

NOR : JUSC0621004A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,  
Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1 et L. 821-2 ;  
Vu le décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié, notamment son article 1<sup>er</sup>-10 ;  
Vu le projet de norme élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 18 décembre 2006 ;  
Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 22 décembre 2006,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative aux demandes de confirmation des tiers, annexée au présent arrêté, est homologuée.

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

Fait à Paris, le 22 décembre 2006.

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

### A N N E X E

#### NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AUX DEMANDES DE CONFIRMATION DES TIERS

##### *Introduction*

1. Pour collecter les éléments qui lui permettent d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes, le commissaire aux comptes choisit parmi différentes techniques de contrôle, dont celle de la demande de confirmation des tiers.
2. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'utilisation de cette technique par le commissaire aux comptes.

##### **Caractéristiques de la demande de confirmation des tiers**

3. La demande de confirmation des tiers consiste à obtenir de la part d'un tiers une déclaration directement adressée au commissaire aux comptes concernant une ou plusieurs informations.
4. Il y a lieu de distinguer la demande de confirmation fermée par laquelle il est demandé au tiers de donner son accord sur l'information fournie de la demande de confirmation ouverte par laquelle il est demandé au tiers de fournir lui-même l'information.
5. Cette technique de contrôle est généralement utilisée pour confirmer un solde de compte et les éléments le composant, mais elle peut aussi permettre de confirmer :
  - les termes d'un contrat ou l'absence d'accords particuliers susceptibles d'avoir une incidence sur la comptabilisation de produits ;
  - ou encore l'absence d'engagements hors bilan.

### Annexe 2.11A. (suite et fin)

30 décembre 2006

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 62 sur 187

6. Le commissaire aux comptes utilise cette technique de contrôle lorsqu'il l'estime nécessaire à la collecte d'éléments suffisants et appropriés pour vérifier une assertion.

Pour ce faire, il prend en compte le risque d'anomalies significatives au niveau de l'assertion et ce qui est attendu des autres procédures d'audit planifiées en terme de réduction de ce risque.

7. L'utilité de cette technique de contrôle n'est pas la même selon l'assertion à vérifier. Si elle permet par exemple de collecter des éléments fiables et pertinents sur l'existence de créances clients, elle ne permet généralement pas de collecter des éléments sur l'évaluation de ces créances, en raison de la difficulté d'interroger un tiers sur sa capacité à s'en acquitter.

#### **Mise en œuvre de la demande de confirmation des tiers**

8. Le commissaire aux comptes détermine le contenu des demandes de confirmation des tiers en fonction notamment des assertions concernées et des facteurs susceptibles d'affecter la fiabilité des réponses tels que la nature de la demande de confirmation, fermée ou ouverte, ou encore son expérience acquise lors de ses audits précédents.

9. Le commissaire aux comptes a la maîtrise de la sélection des tiers à qui il souhaite adresser les demandes de confirmation, de la rédaction et de l'envoi de ces demandes, ainsi que de la réception des réponses.

10. Si la direction de l'entité s'oppose aux demandes de confirmation des tiers envisagées par le commissaire aux comptes, il examine si ce refus se fonde sur des motifs valables et collecte sur ces motifs des éléments suffisants et appropriés.

11. S'il considère que le refus de la direction est fondé, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures d'audit alternatives afin d'obtenir les éléments suffisants et appropriés sur le ou les points concernés par les demandes.

12. S'il considère que le refus de la direction n'est pas fondé, le commissaire aux comptes en tire les conséquences éventuelles dans son rapport.

#### **Evaluation des résultats de la demande de confirmation des tiers**

13. Lorsque le commissaire aux comptes n'obtient pas de réponse à une demande de confirmation, il met en œuvre des procédures d'audit alternatives permettant de collecter les éléments qu'il estime nécessaires pour éviter les assertions faisant l'objet du contrôle.

14. Lorsque la demande de confirmation des tiers et les procédures alternatives mises en œuvre par le commissaire aux comptes ne lui permettent pas de collecter les éléments suffisants et appropriés pour vérifier une assertion donnée, il met en œuvre des procédures d'audit supplémentaires afin de les obtenir.

15. Le commissaire aux comptes évalue si les résultats des demandes de confirmation des tiers et des procédures d'audit alternatives et supplémentaires mises en œuvre apportent des éléments suffisants et appropriés pour vérifier les assertions faisant l'objet du contrôle.

## Demandes de confirmation des tiers (rectificatif)

17 février 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 15 sur 137

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

**Arrêté du 22 décembre 2006 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux demandes de confirmation des tiers (rectificatif)**

NOR: JUSC0621004Z

Rectificatif au *Journal officiel* du 30 décembre 2006, édition électronique, texte n° 62, et édition papier, page 20082, 2<sup>e</sup> colonne, à l'annexe, au 13, 4<sup>e</sup> ligne :

Au lieu de : « ... éviter... », lire : « ... vérifier... ».

Annexe 2.12.

## Caractère probant des éléments collectés (applications spécifiques)

30 décembre 2006

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 63 sur 187

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

#### Arrêté du 22 décembre 2006 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative au caractère probant des éléments collectés (applications spécifiques)

NOR : JUSCO621005A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,  
 Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1 et L. 821-2 ;  
 Vu le décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié, notamment son article 1<sup>er</sup>-10 ;  
 Vu le projet de norme élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 18 décembre 2006 ;  
 Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 22 décembre 2006,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative au caractère probant des éléments collectés, annexée au présent arrêté, est homologuée.

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

Fait à Paris, le 22 décembre 2006.

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

### A N N E X E

#### NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AU CARACTÈRE PROBANT DES ÉLÉMENTS COLLECTÉS

##### Introduction

- La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes pour collecter des éléments qui lui permettent d'aboutir à des conclusions au titre :
  - de l'inventaire physique des stocks ;
  - des procès, contentieux et litiges ;
  - des immobilisations financières ;
  - des informations sectorielles données dans l'annexe des comptes.
- Les procédures définies dans cette norme ne dispensent pas le commissaire aux comptes de mettre en œuvre les principes et les procédures définies dans les autres normes d'exercice professionnel pour les éléments mentionnés ci-dessus.

##### Inventaire physique des stocks

3. Lorsque le commissaire aux comptes estime que les stocks sont significatifs, il assiste à la prise d'inventaire physique afin de collecter des éléments suffisants et appropriés sur l'existence et sur l'état physique de ceux-ci.

La présence à la prise d'inventaire permet au commissaire aux comptes de vérifier que les procédures définies par la direction pour l'enregistrement et le contrôle des résultats des comptages sont appliquées et d'en apprécier la fiabilité.

4. Lorsque les stocks sont répartis sur plusieurs sites, le commissaire aux comptes détermine les lieux où il estime que sa présence à l'inventaire physique est nécessaire.

Pour ce faire, il tient compte du risque d'anomalies significatives au niveau des stocks de chaque site.

5. Si, en raison de circonstances imprévues, le commissaire aux comptes ne peut être présent à la date prévue pour la prise d'inventaire physique, et dans la mesure où il existe un inventaire permanent, il intervient à une autre date :

- soit en procédant lui-même à des comptages physiques ;
- soit en assistant à des tels comptages.

Il effectue également, s'il le juge nécessaire, des contrôles sur les mouvements intercalaires.

6. Lorsque sa présence à la prise d'inventaire physique est impossible, notamment en raison de la nature et du lieu de cet inventaire, le commissaire aux comptes détermine s'il peut mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives fournissant des éléments présentant un caractère probant équivalent.

#### **Procès, contentieux et litiges**

7. Le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures d'audit afin d'identifier les procès, contentieux ou litiges impliquant l'entité susceptibles d'engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes.

Si le commissaire aux comptes a identifié de tels risques, il demande à la direction de l'entité d'obtenir de ses avocats des informations sur ces procès, contentieux ou litiges et de les lui communiquer.

8. Si la direction de l'entité refuse de demander des informations à ses avocats ou de communiquer au commissaire aux comptes les informations obtenues, le commissaire aux comptes en tire les conséquences éventuelles dans son rapport.

#### **Immobilisations financières**

9. Lorsque le commissaire aux comptes estime que les immobilisations financières sont significatives, il met en œuvre des procédures d'audit destinées à vérifier leur évaluation et leur imputation et à apprécier les informations fournies dans l'annexe.

#### **Informations sectorielles données dans l'annexe des comptes**

10. Lorsque le commissaire aux comptes estime que les informations sectorielles sont significatives, il collecte des éléments destinés à apprécier l'information fournie dans l'annexe des comptes de l'entité.

A cette fin, il met notamment en œuvre des procédures analytiques et s'entretient avec la direction sur des méthodes utilisées pour l'établissement de ces informations.

Annexe 2.13. **Procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière - rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président**

6 avril 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 23 sur 155

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

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

NOR : JUSC0720218A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,  
 Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1 et L. 821-2 ;  
 Vu le décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié, notamment son article 1<sup>er</sup>-10 ;  
 Vu le projet de norme élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 13 décembre 2006 ;  
 Vu l'avis de l'Autorité des marchés financiers en date du 24 janvier 2007 ;  
 Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 20 février 2007,

Arrête :

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

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

Fait à Paris, le 5 mars 2007.

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

#### A N N E X E

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

##### *Introduction*

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

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

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

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

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

6 avril 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 23 sur 155

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

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

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

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

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

Pour ce faire le commissaire aux comptes :

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

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

Ces observations peuvent notamment porter sur :

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

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

*Autres informations*

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

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

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

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

## Annexe 2.13. (suite et fin)

6 avril 2007 **JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE** Texte 23 sur 155

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

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

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

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

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

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

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

## Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité

3 mai 2007 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 18 sur 88

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

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

NOR: JUSC0751124A

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

Arrête :

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

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

Fait à Paris, le 10 avril 2007.

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

### A N N E X E

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

*Introduction*

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

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

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

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

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

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

*Evaluation des travaux de l'expert-comptable*

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

### Annexe 2.14. (suite et fin)

3 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 18 sur 88

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

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

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

#### *Documentation*

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

## Appréciation des estimations comptables

3 mai 2007 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 22 sur 88

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

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

NOR : JUSC0751129A

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

Arrête :

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

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

Fait à Paris, le 10 avril 2007.

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

A N N E X E

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

*Introduction*

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

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

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

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

*Caractéristiques des estimations comptables*

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

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

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

## Annexe 2.15. (suite et fin)

3 mai 2007 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 22 sur 88

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Déclarations de la direction*

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

## Documentation de l'audit des comptes

3 mai 2007 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 21 sur 88

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

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

NOR : JUSC0751128A

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

Arrête :

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

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

Fait à Paris, le 10 avril 2007.

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

A N N E X E

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

*Introduction*

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

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

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

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

*Forme, contenu et étendue de la documentation*

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

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

## Annexe 2.16. (suite et fin)

3 mai 2007 **JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE** Texte 21 sur 88

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

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

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

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

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

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

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

*Calendrier*

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

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

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

- les circonstances de la survenance de cet événement ;
- la nature de cet événement ;
- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre en conséquence ;
- les caractéristiques qui permettent d'identifier les éléments qu'il a testés afin de préciser l'étendue des procédures mises en œuvre ;
- les résultats de ces procédures et les éléments collectés.

Il s'agit notamment d'événements postérieurs à la clôture de l'exercice.

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

## Intervention d'un expert

3 mai 2007 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 20 sur 88

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

**Arrêté du 10 avril 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à l'intervention d'un expert**

NOR : JUSC0751127A

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

Arrête :

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

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

Fait à Paris, le 10 avril 2007.

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

A N N E X E

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

*Introduction*

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

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

03. La présente norme a pour objet :

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

*Définition*

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

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

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

## Annexe 2.17. (suite)

3 mai 2007 **JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE** Texte 20 sur 88

- l'appréciation de la valorisation de certains types d'actif, tels que des terrains et des constructions, des usines et des outils de production, des œuvres d'art ou des pierres précieuses ;
- la vérification de quantités ou de l'état physique de certains actifs, tels que des minerais en stock et des réserves pétrolières ;
- la vérification de montants relevant de méthodes ou de techniques spécifiques, tels que l'évaluation actuarielle des engagements de retraite ;
- l'appréciation de l'état d'avancement des travaux réalisés et restant à réaliser sur des contrats en cours ;
- l'appréciation d'une situation fiscale ou juridique complexe.

06. Lorsque le commissaire aux comptes envisage d'utiliser les travaux d'un expert dans le cadre de sa mission d'audit, il tient compte notamment :

- du risque d'anomalies significatives dû à la nature, à la complexité et au caractère significatif de l'élément concerné ;
- de la quantité et de la qualité des autres éléments pouvant être collectés.

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

07. Le commissaire aux comptes choisit un expert indépendant de l'entité.

08. Il apprécie, par ailleurs, la compétence professionnelle de celui-ci dans le domaine particulier concerné. Le commissaire aux comptes tient compte notamment :

- des qualifications professionnelles, des diplômes ou de l'inscription de l'expert sur la liste d'experts agréés auprès d'un organisme professionnel ou d'une juridiction ;
- de l'expérience et de la réputation de l'expert dans le domaine particulier concerné.

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

09. Lorsque l'expert est choisi par l'entité, le commissaire aux comptes :

- s'assure que l'expert est indépendant de l'entité ;
- le cas échéant, prend connaissance des instructions que l'entité a données par écrit à l'expert pour apprécier si la nature et l'étendue des travaux à réaliser répondent aux besoins de son audit ;
- apprécie la compétence de l'expert en respectant les mêmes principes que ceux définis au paragraphe 08.

10. Si le commissaire aux comptes estime que l'expert n'est pas indépendant de l'entité, il en fait part à la direction et demande qu'il soit fait appel à un autre expert.

11. Si la compétence de l'expert ne paraît pas satisfaisante au commissaire aux comptes, il en fait part à la direction et apprécie si des éléments suffisants et appropriés peuvent être obtenus des travaux de l'expert. Le commissaire aux comptes peut ainsi être conduit à mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires ou à recourir à un autre expert.

*Evaluation des travaux de l'expert*

12. Le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés qui établissent que :

- la nature et l'étendue des travaux de l'expert sont conformes aux instructions qui lui ont été données ;
- les travaux réalisés par l'expert lui permettent de conclure sur le respect des assertions qu'il souhaite vérifier. Pour ce faire, le commissaire aux comptes apprécie :

  - le caractère approprié des sources d'informations utilisées par l'expert ;
  - le caractère raisonnable des hypothèses et des méthodes utilisées par l'expert et leur cohérence avec celles retenues, le cas échéant, au cours des périodes précédentes ;
  - la cohérence des résultats des travaux de l'expert avec sa connaissance générale de l'entité et les résultats de ses autres procédures d'audit.

Le commissaire aux comptes vérifie par ailleurs que les conclusions de l'expert sont correctement reflétées dans les comptes ou qu'elles corroborent les assertions qui sous-tendent l'établissement des comptes.

13. Si les résultats des travaux de l'expert ne fournissent pas au commissaire aux comptes les éléments suffisants et appropriés ou s'ils ne sont pas cohérents avec les autres éléments collectés :

- il s'en entretient avec la direction au niveau de responsabilité approprié et avec l'expert ;
- il détermine, le cas échéant, les procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre. Il peut, à ce titre, décider de recourir à un autre expert.

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

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

3 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 20 sur 88

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

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

*Documentation des travaux de l'expert*

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

Annexe 2.18.

## Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes

3 mai 2007 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 19 sur 88

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

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

NOR : JUSC0751126A

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

Arrête :

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

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

Fait à Paris, le 10 avril 2007.

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

A N N E X E

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

*Introduction*

1. Lors de la planification et de la réalisation de son audit, le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives dans les comptes et conçoit les procédures d'audit à mettre en œuvre en réponse à cette évaluation. Ces anomalies peuvent résulter d'erreurs mais aussi de fraudes.
2. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit spécifiques relatives :
  - à l'identification et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, dans les comptes ;
  - à l'adaptation de l'approche générale et à la conception des procédures d'audit en réponse à cette évaluation.
3. Cette norme s'applique aux fraudes susceptibles d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes, à savoir :
  - les actes intentionnels portant atteinte à l'image fidèle des comptes et de nature à induire en erreur l'utilisateur de ces comptes ;
  - le détournement d'actifs.

*Caractéristiques de la fraude*

4. La fraude se distingue de l'erreur par son caractère intentionnel.
5. Le risque de ne pas détecter une anomalie significative dans les comptes est plus élevé en cas de fraude qu'en cas d'erreur parce que la fraude est généralement accompagnée de procédés destinés à dissimuler les faits.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## Annexe 2.18. (suite)

3 mai 2007 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 19 sur 88

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Déclarations de la direction*

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

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

3 mai 2007 **JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE** Texte 19 sur 88

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

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

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

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

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

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

*Révélation des faits délictueux et déclaration de soupçons*

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

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

*Remise en cause de la poursuite de la mission*

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

34. Si le commissaire aux comptes décide de démissionner :

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

*Documentation des travaux*

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

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

Annexe 2.19.

## Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes

3 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 23 sur 88

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

##### Arrêté du 10 avril 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes

NOR : JUSC0751130A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,

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

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

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 4 avril 2007,

Arrête :

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

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

Fait à Paris, le 10 avril 2007.

Pour le ministre et par délégation :

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

#### A N N E X E

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

###### *Introduction*

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

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

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

###### *Répartition des diligences et examen contradictoire*

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

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

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

3 mai 2007 **JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE** Texte 23 sur 88

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

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

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

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

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

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

11. Cette revue lui permet d'apprécier si :

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

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

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

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

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

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

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

*Communication*

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

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

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

*Rapports*

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

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

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

*Différends entre les commissaires aux comptes*

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

*Désaccords sur le montant de la rémunération*

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

Annexe 2.20.

## Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne

13 mai 2007      JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE      Texte 10 sur 98

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

**Arrêté du 7 mai 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à la prise de connaissance et à l'utilisation des travaux de l'audit interne**

NOR : JUSC0753889A

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

Arrête :

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

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

Fait à Paris, le 7 mai 2007.

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

A N N E X E

NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE À LA PRISE DE CONNAISSANCE  
 ET À L'UTILISATION DES TRAVAUX DE L'AUDIT INTERNE

*Introduction*

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

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

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

*Prise de connaissance de l'audit interne*

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

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

*Utilisation des travaux réalisés par l'audit interne*

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

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

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

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

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

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

## Annexe 2.21.

## Continuité d'exploitation

13 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 9 sur 98

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

#### Arrêté du 7 mai 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à la continuité d'exploitation

NOR : JUSC0753888A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,

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

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

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

Arrête :

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

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

Fait à Paris, le 7 mai 2007.

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

### ANNEXE

#### NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

##### *Introduction*

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

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

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

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

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

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

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

13 mai 2007 **JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE** Texte 9 sur 98

– il s'enquiert de la démarche suivie par la direction pour établir cette évaluation et apprécie les actions que l'entité envisage de mener ;

– il apprécie les hypothèses sur lesquelles se fonde l'évaluation et la période sur laquelle elle porte. Lorsque le référentiel comptable ne définit pas cette période, la continuité d'exploitation est appréciée sur une période de douze mois à compter de la clôture de l'exercice.

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

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

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

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

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

*Incidence sur le rapport*

10. Lorsque, au vu des éléments collectés, le commissaire aux comptes estime que l'utilisation du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des comptes est appropriée mais qu'il existe une incertitude sur la continuité d'exploitation, il s'assure qu'une information pertinente est donnée dans l'annexe.

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

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

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

*Procédure d'alerte*

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

Annexe 2.22.

## Événements postérieurs à la clôture de l'exercice

13 mai 2007 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 8 sur 98

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

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

NOR : JUSC0753885A

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

Arrête :

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

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

Fait à Paris, le 7 mai 2007.

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

A N N E X E

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

*Introduction*

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

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

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

- qui ont un lien direct avec des situations qui existaient à la date de clôture de l'exercice et doivent donner lieu à un enregistrement comptable ;
- ou qui doivent faire l'objet d'une information dans l'annexe.

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

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

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

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

04. La présente norme a pour objet de définir :

- les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en œuvre pour identifier les événements postérieurs ;

13 mai 2007 **JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE** Texte 8 sur 98

– les incidences des événements postérieurs identifiés par le commissaire aux comptes sur son rapport ou sur l'information des organes compétents.

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

*Identification des événements postérieurs*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

13. Si tel n'est pas le cas, et s'il n'est pas procédé volontairement par l'entité à un nouvel arrêté des comptes, ou si le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes n'est pas complété, le commissaire aux comptes en évalue l'incidence sur son opinion ou formule une observation dans la troisième partie de son rapport.

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

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

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

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

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

## Annexe 2.22. (suite et fin)

13 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 8 sur 98

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

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

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

## Annexe 2.23. **Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires**

13 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 11 sur 98

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

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

NOR : JUSC0753909A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,

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

Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 27 avril 2007 ;

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 3 mai 2007,

Arrête :

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

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

Fait à Paris, le 7 mai 2007.

Pour le ministre et par délégation :

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

## ANNEXE

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

### *Introduction*

01. L'entité est assujettie à des textes légaux et réglementaires dont le non-respect peut conduire à des anomalies significatives dans les comptes.

02. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en œuvre :

- afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect éventuel de textes légaux et réglementaires,
- lorsqu'il identifie des cas de non-respect de textes légaux et réglementaires susceptibles de conduire à des anomalies dans les comptes.

03. Elle définit en outre les incidences sur l'opinion du commissaire aux comptes des cas de non-respect de textes légaux et réglementaires susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes qu'il a identifiées.

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

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

## Annexe 2.23. (suite et fin)

13 mai 2007 **JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE** Texte 11 sur 98

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Incidences sur l'opinion*

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

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

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

## Déclarations de la direction

13 mai 2007 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 13 sur 98

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

**Arrêté du 7 mai 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux déclarations de la direction**

NOR : JUSC0753906A

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

Arrête :

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

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

Fait à Paris, le 7 mai 2007.

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

A N N E X E

NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL  
RELATIVE AUX DÉCLARATIONS DE LA DIRECTION

*Introduction*

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

02. La présente norme a pour objet de définir :

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

*Utilisation des déclarations de la direction*

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

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

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

## Annexe 2.24. (suite)

13 mai 2007 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 13 sur 98

– apprécie, le cas échéant, si elles sont cohérentes avec les autres éléments collectés ;  
 – détermine si les personnes à l'origine de ces déclarations sont celles qui possèdent la meilleure compétence et la meilleure connaissance au regard des éléments sur lesquels elles se prononcent.

05. Lorsque le commissaire aux comptes identifie une déclaration de la direction qui ne semble pas cohérente avec d'autres éléments collectés, il met en œuvre des procédures d'audit afin d'élucider cette incohérence et, le cas échéant, reconSIDÈRE les autres déclarations de la direction de l'entité.

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

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

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

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

08. Les déclarations écrites peuvent prendre la forme :

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

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

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

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

10. La lettre d'affirmation est émise à une date la plus rapprochée possible de la date de signature du rapport du commissaire aux comptes et ne peut être postérieure à cette dernière.

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

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

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

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

13 mai 2007 **JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE** Texte 13 sur 98

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

*Documentation*

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

Annexe 2.25.

## Changements comptables

13 mai 2007 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 14 sur 98

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

**Arrêté du 7 mai 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux changements comptables**

NOR : JUSC0753913A

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

Arrête :

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

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

Fait à Paris, le 7 mai 2007.

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

A N N E X E

NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE  
 AUX CHANGEMENTS COMPTABLES

*Introduction*

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

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

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

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

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

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

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

|   |   |                 |
|---|---|-----------------|
| 13 mai 2007   | JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE | Texte 14 sur 98 |
| <p>06. Lorsque l'incidence sur les comptes du changement comptable est significative, le commissaire aux comptes vérifie :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>– que la traduction comptable de ce changement, y compris les informations fournies dans l'annexe, est appropriée ;</li><li>– qu'une information appropriée est présentée pour rétablir la comparabilité des comptes, lorsque le référentiel comptable applicable le prévoit.</li></ul> <p>07. Lorsque le changement comptable correspond à un changement de méthodes comptables dans les comptes annuels, le commissaire aux comptes vérifie que ce changement est signalé dans le rapport de l'organe compétent de l'entité à l'organe appelé à statuer sur les comptes.</p> <p style="text-align: center;"><i>Incidence sur le rapport</i></p> <p>08. Lorsque le commissaire aux comptes estime que le changement comptable n'est pas justifié, ou que sa traduction comptable ou l'information fournie dans l'annexe ne sont pas appropriées, il en tire les conséquences sur l'expression de son opinion.</p> <p>09. Lorsque le changement comptable correspond à un changement de méthodes comptables dans les comptes et que le commissaire aux comptes estime que sa traduction comptable, y compris les informations fournies en annexe, est appropriée, il formule une observation dans son rapport sur les comptes pour attirer l'attention de l'utilisateur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe.</p> <p>10. Lorsque le changement comptable correspond à un changement de méthodes comptables dans les comptes annuels et que ce changement n'est pas signalé dans le rapport de l'organe compétent de l'entité à l'organe appelé à statuer sur les comptes ou que le commissaire aux comptes estime que l'information fournie n'est pas appropriée, il formule une observation dans la troisième partie de son rapport sur les comptes annuels.</p> |   |                 |

Annexe 2.26. **Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes**

13 mai 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 12 sur 98

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

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

NOR : JUSC0753901A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,

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

Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis au garde des sceaux, ministre de la justice, le 27 avril 2007 ;

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 3 mai 2007,

Arrête :

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

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

Fait à Paris, le 7 mai 2007.

Pour le ministre et par délégation :

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

A N N E X E

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

*Introduction*

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

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

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

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

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

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

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

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

13 mai 2007 **JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE** Texte 12 sur 98

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Conclusions et rapport*

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

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

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

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

Annexe 2.27.

## Informations relatives aux exercices précédents

16 mai 2007 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 118 sur 413

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

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

NOR : JUSC0753896A

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

Arrête :

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

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

Fait à Paris, le 7 mai 2007.

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

A N N E X E

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

*Introduction*

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

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

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

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

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

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

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

16 mai 2007 **JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE** Texte 118 sur 413

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

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

*Incidence sur l'opinion*

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

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

Annexe 3.1. **Avis du Haut Conseil du 22 mai 2006  
sur une saisine individuelle d'un commissaire aux comptes**



Le 22 mai 2006

*Avis rendu par le Haut Conseil du commissariat aux comptes  
en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret du 12 août 1969  
sur une saisine individuelle d'un commissaire aux comptes*

**INTRODUCTION**

Le Haut Conseil a été saisi pour avis par un commissaire aux comptes d'une situation susceptible d'affecter l'exercice de sa mission de certification des comptes dans le cadre d'un co-commissariat aux comptes.

Cette saisine intervient en raison d'un désaccord entre les co-commissaires aux comptes sur les modalités de l'exercice de leur mission. Par souci de transparence, le requérant a communiqué à son confrère une copie de cette saisine. Ce dernier a transmis au Haut Conseil un mémoire en réponse.

Les faits exposés par l'auteur de la saisine peuvent être résumés comme suit.

Un cabinet A est le suppléant de l'un des co-commissaires aux comptes d'une société X<sup>1</sup> astreinte à publier des comptes consolidés. La démission du commissaire aux comptes titulaire et la succession de A à ce titre ont été actées par la société X lors de l'assemblée générale en date du 22 avril 2005, appelée à statuer sur les comptes de l'exercice 2004. Le procès-verbal de cette assemblée générale a été communiqué au cabinet A courant août. Ce dernier a déclaré, fin août, ce nouveau mandat auprès de la compagnie régionale auprès de laquelle il est inscrit.

En septembre 2005, le cabinet A et son confrère le cabinet B se sont rapprochés à plusieurs reprises aux fins de définir les modalités de l'exercice de leur mission au titre de l'exercice 2005.

Le cabinet B a indiqué ne pas vouloir modifier la répartition des diligences précédemment établie avec le co-commissaire aux comptes démissionnaire. Il s'est cependant déclaré disposé à appuyer auprès des dirigeants de la société X le principe d'une augmentation du nombre d'heures affectées aux diligences que le cabinet A devait réaliser dans la continuité de la répartition mise en place avec le précédent co-commissaire aux comptes.

De son côté, le cabinet A considérait nécessaire de procéder à une nouvelle répartition des diligences. Il demandait également que soit augmenté substantiellement le volume horaire de la mission. Il reprochait par ailleurs au cabinet B d'avoir effectué des démarches unilatérales auprès de la société X, en contradiction avec le caractère collégial d'une mission de co-commissariat aux comptes.

Eu égard au désaccord persistant entre les co-commissaires aux comptes, le cabinet A a décidé de saisir en conciliation le Président de la compagnie régionale.

<sup>1</sup> Appartenant au secteur de la grande distribution, la société ne fait pas appel public à l'épargne

*Avis du H3C en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret  
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle  
Le 22 mai 2006*

A l'issue de cette procédure de conciliation, il a été convenu que les co-commissaires aux comptes :

- présenteraient à la société X une demande d'augmentation du volume horaire global « *en vue d'un rééquilibrage des temps passés par chacun des commissaires aux comptes* » ;
- « *s'efforcerait d'avoir une expression commune auprès des dirigeants afin d'obtenir une image homogène du collège des commissaires aux comptes* ».

Le cabinet B a alors accepté de soutenir une augmentation « *marginale* » du volume horaire global contribuant ainsi à « *renforcer l'équilibre des travaux au sein du collège* ».

Le cabinet A a estimé que la proposition de son confrère n'aboutissait pas à un volume horaire global suffisant et ne mettait pas fin au déséquilibre dans la répartition des diligences.

La mise en pratique des solutions préconisées lors de l'entretien avec le Président de la compagnie régionale ayant échoué, le cabinet A a saisi le Haut Conseil de cette situation.

Des éléments transmis au secrétariat général du Haut Conseil, il ressort que le cabinet A reproche au cabinet B :

- ***en ce qui concerne le volume horaire et le taux horaire :***
  - un volume horaire global de la mission fondé sur celui de l'année précédente, insuffisant au regard des agrégats économiques de l'entreprise ;
  - l'acceptation d'un volume horaire global qui n'est plus en rapport avec les ordres de grandeur fixés par l'article 120 du décret du 12 août 1969 ;
  - une répartition inégalitaire du volume horaire entre les co-commissaires aux comptes ;
  - des taux de vacation horaires différents entre les co-commissaires aux comptes.
- ***en ce qui concerne la répartition des diligences entre les co-commissaires aux comptes :***
  - une répartition intangible d'un exercice à l'autre ;
  - le caractère déséquilibré de la contribution de chacun des co-commissaires aux comptes à la mission – le cabinet A souhaitant :
    - une répartition équilibrée entre les commissaires aux comptes des travaux portant sur les « cycles essentiels » ;
    - la duplication des travaux sur « les cycles essentiels » ;
    - la mise en œuvre d'une rotation entre les co-commissaires aux comptes des travaux portant sur les « cycles essentiels ».
- ***en ce qui concerne les relations entre les commissaires aux comptes et le comité d'audit d'une part, et les dirigeants de l'entreprise d'autre part :***
  - une organisation des travaux conduisant à répartir des diligences incombant aux commissaires aux comptes entre ces derniers et le service d'audit interne de la société X ;

## Annexe 3.1. (suite)

*Avis du H3C en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret  
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle*  
Le 22 mai 2006

- l'implication active des services d'audit interne de la société X dans la répartition des diligences entre les co-commissaires aux comptes ;
  - la communication unilatérale par le cabinet B aux dirigeants de la société X d'une position de principe concernant l'exercice de la mission légale qui n'a pas reçu l'accord du cabinet A ;
  - la communication des résultats de la mission légale au comité d'audit de la société X en violation du secret professionnel. [le cabinet A faisant remarquer d'une part, que l'existence de ce type de comité n'est pas reconnu légalement et, d'autre part, qu'en l'espèce, les membres dudit comité ne font pas partie des personnes habilitées à recevoir des informations couvertes par le secret professionnel des commissaires aux comptes]
- ***en ce qui concerne le début des travaux*** : le fait que le cabinet B ait commencé ses travaux et averti la société X du commencement de ces travaux avant que les co-commissaires aux comptes ne s'accordent sur les modalités d'exercice de la mission.

Le cabinet B ne conteste pas les éléments de faits relatifs à la répartition du volume horaire et des diligences. Il s'oppose en revanche à l'analyse qui en a été faite par le cabinet A.

Il rappelle que dès ses premiers contacts avec le cabinet A, il était disposé à soutenir auprès de la société X le principe d'un accroissement du volume d'heures consacré à ce dossier, « *notamment à l'avantage du cabinet A* ». Cette proposition qui, selon lui, tendait à renforcer la contribution du cabinet A, a été présentée à l'occasion de la procédure de conciliation. Le cabinet B soutient par ailleurs qu'il avait proposé au cabinet A une rotation au titre de certains travaux. Pour ces raisons, il réfute l'affirmation selon laquelle il aurait refusé toute modification dans la répartition des diligences. Il conteste également l'allégation selon laquelle il aurait fixé unilatéralement les conditions d'exercice de la mission.

### **AVIS DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES**

Le Haut Conseil constate tout d'abord que les termes de la saisine l'invitent à se prononcer en faveur de l'un ou l'autre des co-commissaires aux comptes.

Il relève qu'au regard des textes régissant son fonctionnement, il ne lui appartient ni d'arbitrer un désaccord, ni de prendre parti sur une pratique dont il ne peut vérifier tous les éléments de fait. Il considère que, pour les mêmes raisons, il ne peut répondre à l'ensemble des questions du requérant.

Il lui appartient en revanche de se prononcer sur les questions de principe qui ressortent de cette situation.

### **• Principes du co-commissariat aux comptes**

L'article L. 823-15 du Code de commerce dispose que : « *Lorsque la personne ou l'entité est astreinte à désigner deux commissaires aux comptes, ceux-ci se livrent ensemble à un examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes, selon les prescriptions énoncées par une norme d'exercice professionnel établie conformément au sixième alinéa de l'article L. 821-1. Une norme d'exercice professionnel détermine les principes de répartition des diligences à mettre en oeuvre par chacun des commissaires aux comptes pour l'accomplissement de leur mission.* »

*Avis du H3C en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret  
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle  
Le 22 mai 2006*

Le Haut Conseil constate que le dispositif légal prévu par l'article L. 823-15 est incomplet à ce jour. En effet, il n'existe pas de norme d'exercice professionnel homologuée régissant l'exercice de la mission légale par deux commissaires aux comptes.

Par conséquent, le Haut Conseil estime nécessaire qu'une ou deux normes soient homologuées dans les meilleurs délais aux fins de compléter ce dispositif.

Dans l'attente de ces normes et sans anticiper sur leur contenu, il considère utile de rendre un avis dans le cadre de l'article 1-5 alinéa 2 du décret du 12 août 1969.

Le Haut Conseil relève que l'article L. 823-15 pose des principes de bon exercice du co-commissariat aux comptes qui doivent être suivis même en l'absence de normes homologuées. L'examen collégial et contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes constitue l'un de ces principes. Par ailleurs, le Haut Conseil relève qu'il ressort des débats parlementaires que l'objet du dernier alinéa de l'article L. 225-228 du Code de commerce (devenu L. 823-15) était « *d'éviter les situations de co-commissariat déséquilibré, dans lesquelles l'un des deux commissaires aux comptes risque, par une implication insuffisante dans les travaux de commissariat, de perdre l'indépendance et l'objectivité nécessaires à sa mission.* <sup>2</sup> »

A ce titre, le Haut Conseil considère que le bon exercice d'une mission légale de certification des comptes par deux commissaires aux comptes implique au minimum :

► ***une définition concertée du programme de travail et une position commune des commissaires aux comptes à l'égard de l'entité contrôlée***

Le Haut Conseil estime nécessaire que chaque commissaire aux comptes acquière une bonne connaissance de l'entité et en évalue les zones à risques aux fins de définir de manière concertée un programme de travail adapté.

En appliquant au cas d'espèce ce principe, le Haut Conseil considère qu'à défaut d'une décision commune, aucun des deux commissaires aux comptes ne saurait arrêter une position unilatérale avec les représentants de l'entité contrôlée.

► ***un exercice de la mission qui ne soit pas « déséquilibré »***

L'un des objectifs affichés par le législateur lors de l'adoption de l'article L. 823-15 précité était d'éviter les situations de co-commissariat aux comptes déséquilibré.

A ce titre, le Haut Conseil considère que, pour apprécier la participation de chaque commissaire aux comptes à l'exercice d'une mission en co-commissariat aux comptes, il doit être tenu compte de critères tant qualitatifs que quantitatifs lesquels supposent notamment que :

- chaque co-commissaire aux comptes puisse mettre en œuvre les travaux lui permettant d'être en mesure de certifier les comptes ;
- le volume horaire affecté à l'un des commissaires aux comptes ne soit pas disproportionné au regard de celui attribué à son confrère.

<sup>2</sup> Commission des finances de l'Assemblée nationale, 1<sup>re</sup> lecture, rapport de Monsieur GOULARD.

## Annexe 3.1. (suite)

*Avis du H3C en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret  
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle  
Le 22 mai 2006*

### ► ***un examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes***

Au titre des principes régissant le co-commissariat, la loi de sécurité financière renvoie à un examen collégial et contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes.

Le Haut Conseil considère que cet examen contradictoire implique :

- une revue réciproque des travaux effectués par chacun des co-commissaires aux comptes ;
- la réalisation de certains travaux par les deux co-commissaires aux comptes.

Il est par ailleurs d'avis que la mise en place d'une rotation périodique des travaux contribue à cet examen contradictoire.

En appliquant au cas d'espèce les principes précités, le Haut Conseil considère que ne constituent pas une bonne pratique professionnelle :

- la « répartition » des diligences par l'un des deux commissaires aux comptes sans qu'il y ait eu au préalable une évaluation collégiale des zones à risques de l'entité ;
- la répartition des diligences intangible dans le temps ;
- l'absence de rotation des diligences portant sur des « cycles » identifiés comme « essentiels » par les deux commissaires aux comptes.

### • **Respect des règles légales applicables aux commissaires aux comptes.**

Le Haut Conseil rappelle que l'exercice d'une mission légale de certification des comptes dans le cadre d'un co-commissariat doit s'effectuer dans le respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la profession, à savoir :

#### ► ***le secret professionnel***

Le Haut Conseil rappelle que le commissaire aux comptes ne peut communiquer les résultats de ses travaux qu'aux personnes habilitées par la loi à recevoir de telles informations.

En application de cette règle, le Haut Conseil relève que les deux commissaires aux comptes ne peuvent fournir des informations qu'aux seuls membres du comité d'audit envers lesquels ils sont déliés du secret professionnel.

#### ► ***l'indépendance***

Le commissaire aux comptes, investi d'une mission légale d'intérêt public, doit respecter les principes d'indépendance posés par la loi et le code de déontologie professionnelle.

*Avis du H3C en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret  
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle  
Le 22 mai 2006*

En appliquant ces principes au cas d'espèce, le Haut Conseil estime que les deux commissaires aux comptes :

- ne peuvent pas recevoir d'instructions de la part des dirigeants de l'entité contrôlée entravant l'exercice en toute indépendance de leur mission légale ;
- ne sauraient demander aux services d'audit interne de l'entité de réaliser des travaux relevant de leur responsabilité, bien qu'ils puissent utiliser les travaux de ces services.

► *la détermination des honoraires*

Lorsque le barème prévu à l'article 120 du décret du 12 août 1969 ne s'applique pas, compte tenu des agrégats économiques de l'entité, le montant des honoraires est alors fixé, conformément aux dispositions de l'article 125 du décret précité, « *d'un commun accord entre le ou les commissaires aux comptes et la personne, eu égard à l'importance effective du travail nécessaire à l'accomplissement de la mission légale de contrôle* ».

Par ailleurs, l'article 123 dudit décret dispose que « *Le montant de la vacation horaire est fixé d'un commun accord entre le ou les commissaires aux comptes ou la personne contrôlée, préalablement à l'exercice de la mission.* »

Faisant application de ces dispositions au cas d'espèce, le Haut Conseil relève que le montant des honoraires doit être fixé d'un commun accord entre les parties.

En dernier lieu, le Haut Conseil rappelle qu'un désaccord tel qu'exposé dans la saisine ne doit pas porter préjudice à l'entité contrôlée. Même si les co-commissaires aux comptes ne parviennent pas à un accord, il est de la responsabilité de chacun d'entre eux de débuter ses travaux.

En cas de persistance de désaccord, chaque commissaire aux comptes doit tirer toutes les conséquences utiles quant à la poursuite de sa mission.

*Christine THIN  
Présidente*

Annexe 3.2.

**Avis du Haut Conseil du 16 octobre 2006 sur une saisine individuelle**

Le 16 octobre 2006

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes***  
***en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret du 12 août 1969***  
***sur une saisine individuelle***

**Introduction**

Sur le fondement des dispositions de l'article 1-5 du décret du 12 août 1969, le Haut Conseil du commissariat aux comptes a été saisi, pour avis, par le Procureur général près de la Cour des comptes de la situation d'un cabinet de commissaire aux comptes susceptible de contrevenir aux dispositions du Code de déontologie relatives aux incompatibilités.

Les faits peuvent être résumés comme suit.

Conformément à l'article 135 de la loi 2003-709 du 1<sup>er</sup> août 2003, applicable à compter de l'exercice 2006, un établissement public à caractère industriel et commercial (EPIC), tenu d'établir et de publier des comptes consolidés, se trouve dans l'obligation de nommer au moins deux commissaires aux comptes.

Dans l'attente de désigner les commissaires aux comptes, cet EPIC a conclu un marché avec un cabinet X aux fins de mesurer la « *certificabilité* » de ses comptes. A ce titre, le cabinet X, assisté d'un cabinet Y, sous-traitant nommément désigné dans le marché, a examiné, entre le 22 décembre 2004 et le 28 février 2006, les comptes de l'exercice 2004 arrêtés par l'EPIC.

En juillet 2005, ce dernier a lancé un appel d'offre en vue de nommer ses commissaires aux comptes. Le cabinet X a été sélectionné et sa candidature a été proposée par le Conseil d'administration au ministre de tutelle en décembre 2005<sup>1,2</sup>.

Le 10 avril 2006, le Procureur général près de la Cour des comptes a saisi le Haut Conseil du commissariat aux comptes d'une demande d'avis sur la possibilité, pour le cabinet X, d'accepter la mission de commissariat aux comptes de l'EPIC alors qu'il avait mené, dans les deux ans précédents, une mission consistant à mesurer la « *certificabilité* » des comptes de cet établissement.

Cette saisine était accompagnée des positions de la cellule technique du cabinet X et de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, consultées sur la question faisant l'objet du présent avis.

L'une et l'autre sont parvenues à la conclusion que les deux missions successives étaient

<sup>1</sup> L'article 135 de la loi 2003-709 du 1<sup>er</sup> août 2003 dispose que « (...)Les commissaires aux comptes des établissements publics de l'Etat sont nommés, sur proposition des organes dirigeants, par le ministre chargé de l'économie. Lorsque l'établissement fait appel public à l'épargne, cette nomination est effectuée après avis de l'Autorité des marchés financiers dans des conditions fixées par décret. »

<sup>2</sup> A la date de l'émission du présent avis, le ministre de tutelle n'a pas encore pris d'arrêté de nomination.

*Avis du H3C en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret  
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle  
Le 16 octobre 2006*

déontologiquement compatibles. Cette conclusion se fonde notamment sur l'assimilation des travaux menés par le cabinet X dans le cadre de la prestation contractuelle à ceux mis en œuvre dans le cadre d'une mission de commissariat aux comptes. Ces travaux sont donc analysés comme relevant des diligences d'un commissaire aux comptes et non susceptibles, de ce fait, de placer le cabinet X en situation d'incompatibilité déontologique.

**Avis rendu par le Haut Conseil**

Le Haut Conseil estime tout d'abord qu'il n'est pas possible d'assimiler une prestation contractuelle à une mission légale, quelle que soit la qualification donnée aux diligences mises en œuvre au titre de ces dernières et quand bien même ces diligences seraient de même nature.

En effet, dans le cadre d'une prestation contractuelle, les conditions d'exécution de la mission et les obligations qui en découlent relèvent exclusivement de l'accord des parties, alors que dans le cadre de la mission légale de commissariat aux comptes, elles relèvent de la loi<sup>3</sup> et des règlements, même s'il appartient aux parties de formaliser le lien contractuel.

En conséquence, pour analyser la situation présentée, le Haut Conseil n'a pas retenu l'approche consistant à apprécier si les diligences mises en œuvre par le cabinet X étaient assimilables à celles mises en œuvre par un commissaire aux comptes. Il a en revanche considéré qu'il convenait d'examiner les termes du marché et ses conditions d'exécution au regard de l'article L. 822-11 I. alinéa 2 du Code de commerce et des articles 20 et 29 III du Code de déontologie professionnelle.

Il ressort des termes du marché et de l'analyse, par le Haut Conseil, des rapports dits d'« étapes », élaborés par le cabinet X, qui retracent les travaux, constats et recommandations adressés à l'EPIC, que la mission de mesure de la « *certificabilité* » des comptes de l'EPIC a notamment consisté à :

- analyser les règles et méthodes comptables à retenir par rapport aux normes comptables en vigueur<sup>4</sup> ;
- identifier sur les flux significatifs, les risques liés à l'application de ces principes en raison des faiblesses de l'organisation et des procédures de collecte et de contrôle de l'information financière<sup>4</sup> ;
- émettre des recommandations en terme de traitement comptable préférentiel, de valorisation de certains postes comptables tels que les provisions et de procédures à instaurer au sein de l'EPIC<sup>5</sup> ;
- chiffrer l'impact, dans les comptes de l'EPIC, des changements de méthodes comptables préconisés par le cabinet X<sup>5</sup> ;
- prévoir un plan d'actions à mener par l'EPIC pour mettre en œuvre les recommandations formulées par le cabinet X<sup>5</sup> ;
- apprécier la mise en œuvre, par l'EPIC, de ce plan d'actions<sup>5</sup>.

Le Haut Conseil estime que ces travaux, mis en œuvre dans les deux ans qui précèdent la mission de commissariat aux comptes au titre de laquelle le cabinet X est pressenti, ont comporté à l'évidence des évaluations comptables, financières et prévisionnelles. Cette

<sup>3</sup> C'est pour cette raison que la doctrine affirme que dès lors que « *les relations entre le commissaire aux comptes et la société sont fixées par la loi, leurs relations prend un aspect institutionnel : le commissaire aux comptes devient un organe aussi nécessaire au fonctionnement de la société que l'assemblée des actionnaires ou la direction* ». (Y.Guyon- Droit des affaires, Tome I, n°360)

<sup>4</sup> Extrait du marché conclu entre les parties en décembre 2004.

<sup>5</sup> Eléments issus de l'analyse, par le Haut Conseil, des rapports dits d'« étape » élaborés par le cabinet X.

Annexe 3.2. (suite et fin)

*Avis du H3C en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret  
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle  
Le 16 octobre 2006*

situation contreviendrait aux dispositions de l'article 29 III alinéa 1 du Code de déontologie si le cabinet X venait à accepter ladite mission de commissariat aux comptes.

Le Haut Conseil considère par ailleurs que ces travaux pourraient entraîner des risques d'auto révision du fait même de la poursuite de leurs effets dans le temps. Cette situation serait contraire aux dispositions de l'article 20 du Code de déontologie si le cabinet X venait à accepter la mission de commissariat aux comptes précitée.

Pour ces motifs, le Haut Conseil est d'avis que si le cabinet X venait à accepter la mission de commissariat aux comptes de l'EPIC à compter de l'exercice ouvert le 1<sup>er</sup> janvier 2006, il se trouverait en situation d'incompatibilité.

Le Haut Conseil précise également que le cabinet Y, sous-traitant du cabinet X dans le cadre de la mission contractuelle, se trouverait lui aussi en situation d'incompatibilité s'il venait à accepter cette même mission de commissariat aux comptes, eu égard au fait que ce cabinet a réalisé des prestations de même nature que celles effectuées par le cabinet X et selon le même calendrier.

En dernier lieu et sur le fondement des dispositions de l'article 29 III alinéa 2 du Code de déontologie, le Haut Conseil estime également que les diligences mises en œuvre par les cabinets X et Y dans le cadre de leur mission contractuelle placeraient les membres de leurs réseaux respectifs dans une situation d'incompatibilité s'ils venaient à accepter cette même mission de commissariat aux comptes.

*Christine THIN*

*Présidente*

**H3C** Haut Conseil  
du Commissariat aux Comptes

## Avis du Haut Conseil du 4 décembre 2006 sur une saisine individuelle



Le 4 décembre 2006

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret du 12 août 1969  
sur une saisine individuelle***

### Introduction

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes a été saisi, pour avis, par le Président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes sur la possibilité, au regard de l'article 29 III alinéa 1<sup>er</sup> du Code de déontologie professionnelle, pour un professionnel d'accepter une mission légale de commissariat aux comptes alors qu'il a mené, dans les deux ans qui ont précédé, une mission d'expertise comptable.

Selon la Compagnie nationale : « *le statut d'expert-comptable ne paraît pas à lui seul suffisant pour placer le professionnel en situation de ne pas accepter la mission. Il convient, à [son] avis, tout d'abord d'apprécier la nature de la mission d'expertise comptable qui avait été confiée au professionnel.* »

*S'il s'agit d'une mission confiée à un expert-comptable qui inclut des évaluations comptables, financières, voire prévisionnelles (par exemple : évaluer des provisions, déterminer la politique d'amortissement, évaluer les stocks ...), cette mission contreviendrait à l'article 29-III et ne permettrait pas au professionnel d'accepter le mandat qui lui est proposé.*

*Il s'agit en réalité d'examiner chaque situation au cas par cas afin de déterminer si elle place le commissaire aux comptes en contradiction avec le principe général d'auto révision ».*

Le Haut Conseil a rendu l'avis qui suit après avoir examiné la présente saisine non seulement au regard des dispositions de l'article 29 III alinéa 1 du Code de déontologie, mais également au regard de ses articles 5<sup>2</sup> et 20<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Article 29 III alinéa 1 :

*Liens professionnels antérieurs :*

*Sous réserve des cas prévus par la loi, un commissaire aux comptes ne peut accepter une mission légale lorsque lui-même, ou la société de commissaires aux comptes à laquelle il appartient, a établi ou fourni, dans les deux ans qui précèdent, des évaluations comptables, financières ou prévisionnelles ou, dans le même délai, a élaboré des montages financiers sur les effets desquels il serait amené à porter une appréciation dans le cadre de sa mission.*

<sup>2</sup> Article 5 :

*Indépendance*

*Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes.*

*L'indépendance du commissaire aux comptes se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi.*

<sup>3</sup> Article 20 :

*Succession de missions*

*Avant d'accepter sa nomination et sous réserve des incompatibilités prévues à l'article 30, le commissaire aux comptes analyse la nature des missions que lui-même ou le cas échéant le réseau auquel il appartient auraient réalisées antérieurement pour la personne ou l'entité intéressée ou pour la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, afin d'identifier, notamment, les risques d'auto révision qui pourraient résulter de la poursuite de leurs effets dans le temps. Il apprécie leur importance au regard des comptes et met en place les mesures de sauvegarde appropriées.*

*Dans un tel cas, il communique à la personne ou à l'entité dont il sera chargé de certifier les comptes, pour mise à disposition des actionnaires et associés, les renseignements concernant les prestations antérieures à sa nomination.*

## Annexe 3.3. (suite)

*Avis du H3C en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret  
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle  
Le 4 décembre 2006*

#### **Avis rendu par le Haut Conseil**

Le Haut Conseil constate que le périmètre d'intervention de l'expert-comptable est délimité par l'ordonnance n°45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable, et particulièrement ses articles 2 et 22.

A l'intérieur de ce périmètre, le contenu des missions que l'expert-comptable peut être conduit à effectuer relève à la fois des termes de l'ordonnance et de l'accord passé entre les parties.

La nature et l'étendue de chaque intervention de l'expert-comptable ne peuvent donc pas être définies sans avoir analysé les termes de la mission qui lui a été confiée par l'entité.

En conséquence, le Haut Conseil est d'avis que le statut d'expert-comptable ne suffit pas à lui seul pour placer ce professionnel en situation d'incompatibilité au regard du Code de déontologie.

Toutefois, il précise que les prestations effectuées par des membres de son réseau ou par lui-même en qualité d'expert comptable antérieurement à la mission de certification des comptes sont susceptibles de le placer dans une situation à risques ou d'incompatibilité notamment au regard des articles 5, 20 et 29 III du Code de déontologie.

A cet effet, il lui revient avant d'accepter une mission de certification, de prendre les mesures de sauvegarde appropriées et de justifier, le cas échéant, de la compatibilité déontologique des missions menées en qualité d'expert-comptable avec celle de commissaire aux comptes. Le Haut Conseil précise qu'au titre des mesures de sauvegarde, le Code de déontologie prévoit qu'en cas de doute sérieux ou de difficulté d'interprétation, le commissaire aux comptes saisis, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

Le Haut Conseil a relevé des situations dans lesquelles le professionnel concerné devait particulièrement analyser sa situation et faire application des dispositions énoncées au paragraphe précédent.

Il en est ainsi notamment :

- lorsque le professionnel a réalisé tout ou partie des travaux sous-tendant l'établissement des comptes annuels ; en effet, lorsque l'entité « externalise » tout ou partie de la tenue de sa comptabilité et de l'établissement de ses comptes annuels, elle délègue les travaux qu'ils impliquent à un expert-comptable qui procède alors à des évaluations lorsqu'il fait application des dispositions du III du plan comptable général relatif aux « *règles de comptabilisation et d'évaluation* » ;
- lorsque dans le cadre d'une création d'entreprise, il est amené à établir des comptes prévisionnels, cette intervention comprenant des évaluations de nature à contrevainir aux dispositions de l'article 29 III du Code précité ;
- lorsqu'il lui est demandé dans le cadre d'une création d'entreprise d'apporter son expertise en matière de régime fiscal ou encore d'organisation administrative et comptable les mieux adaptés aux besoins de l'entreprise, une telle situation étant susceptible de le placer en situation d'auto révision ou d'affecter son indépendance au sens des articles 5 et 20.

En dernier lieu, il convient de rappeler que le Haut Conseil, saisi d'un cas particulier, a estimé que des travaux menés par un cabinet dans le cadre d'une mission consistant à mesurer la « certificabilité des comptes » avaient à l'évidence comporté des évaluations comptables, financières et prévisionnelles et pourraient entraîner des risques d'auto révision du fait même de la poursuite de leurs effets dans le temps. Cette situation a fait l'objet d'un

*Avis du H3C en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret  
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle  
Le 4 décembre 2006*

avis rendu le 16 octobre 2006 par le Haut Conseil.

Le Haut Conseil relève enfin que la jurisprudence a retenu à la charge de l'expert-comptable un devoir général d'assistance et de conseil<sup>4</sup> qui doit notamment le conduire à analyser de façon exacte la situation de son client<sup>5</sup>, transcrire de manière réfléchie les données communiquées par lui<sup>6</sup>, obtenir les documents et renseignements nécessaires pour établir une comptabilité véritable et sincère<sup>7</sup> et fournir les mises en garde et commentaires appropriés sur les comptes sociaux<sup>8</sup>.

Ce devoir général d'assistance et de conseil implique que le commissaire aux comptes, en cas de succession de missions d'expertise comptable et de certification des comptes, analyse sa situation au regard des articles 5 et 20 du Code de déontologie.

***Christine THIN***

***Présidente***

<sup>4</sup> Sur le devoir d'assistance et de conseil de l'expert-comptable : V. notamment les décisions suivantes : CA Paris, 1<sup>ère</sup> Ch., sect. B, 4 juillet 1997 n° 96-15957, Bull. Joly 1997 p. 963, § 344, note J-F. Barbiéri ; CA Paris, 25<sup>e</sup> Ch., sect. A, 12 octobre 2001, n°1999/17916, Bull. Joly Sociétés 2002 p.42, § 5.

<sup>5</sup> CA Paris, 25<sup>e</sup> Ch., sect. A, 12 octobre 2001 précité.

<sup>6</sup> CA Paris, 1<sup>ère</sup> Ch., sect. B, 4 juillet 1997 précité.

<sup>7</sup> CA Paris, 1<sup>ère</sup> Ch., sect. B, 4 juillet 1997 précité.

<sup>8</sup> Cass. Com., 1<sup>er</sup> décembre 1998, pourvoi n°96-18657, Bull. Joly Sociétés 1999 p. 354, § 68, note J-F. Barbiéri.

Annexe 3.4.

## Avis du Haut Conseil du 4 décembre 2006 sur une saisine individuelle



Le 4 décembre 2006

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes*

*en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret du 12 août 1969*

*sur une saisine individuelle*

### Introduction

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes a été saisi pour avis par un commissaire aux comptes, conformément à l'article 1er-5 du décret du 12 août 1969, d'une situation soulevant une question relative à la déontologie et l'indépendance des commissaires aux comptes.

Dans sa saisine, le requérant a exposé la situation suivante :

Au cours de l'exercice 2004, une société X avait pour expert-comptable un cabinet A et pour commissaire aux comptes un cabinet B, auteur de la saisine.

Dans le courant de l'année 2005, cette société embauche, en qualité de directeur administratif et financier, un collaborateur du cabinet A, qui, selon le requérant, *"était en charge de la comptabilité"* de la société X au cours de l'exercice précédent. Elle décide également de ne plus avoir recours aux services d'un expert-comptable.

Le mandat du cabinet B arrivant à échéance à l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice 2004, la société X décide de ne pas renouveler son mandat.

Selon le requérant, le nouveau directeur administratif et financier de la société X a recommandé à cette dernière de nommer le cabinet A en qualité de commissaire aux comptes titulaire. Le cabinet A a finalement été désigné commissaire aux comptes suppléant.

La société X a nommé commissaire aux comptes titulaire une personne physique qui, selon l'auteur de la saisine, *"exerce son activité au siège social du cabinet A, dans les mêmes bureaux"*.

Il ressort également des éléments apportés par le requérant que cette personne physique a, dans le passé, cédé sa clientèle au cabinet A et qu'elle n'est ni salariée, ni dirigeante de ce cabinet. Il n'est pas établi si cette personne est ou non associée du cabinet A.

Le cabinet B sollicite l'avis du Haut Conseil sur plusieurs points.

Le Haut Conseil n'a pas retenu les questions relevant de la simple application de dispositions légales.

Au vu des éléments de fait présentés par le requérant, le Haut Conseil émet l'avis qui suit :

### Avis rendu par le Haut Conseil

**Question 1.** *« Est-il possible pour une personne physique d'être nommée commissaire aux comptes titulaire d'une entité sachant qu'elle exerce au siège, dans les mêmes bureaux, que le cabinet d'expertise comptable qui était en charge de la comptabilité de cette entité au cours de l'exercice précédent, et qui a été depuis nommé commissaire aux comptes suppléant de cette entité ?*

*Qu'en est-il dans le cas où le collaborateur, alors en charge de la comptabilité de cette entité*

*Avis du H3C en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret  
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle  
Le 4 décembre 2006*

*dans le cabinet d'expert-comptable, est devenu le directeur administratif et financier dans cette même société ?»*

Le Haut Conseil considère qu'aucune disposition légale ou réglementaire n'interdit à une personne physique, exerçant dans les bureaux d'un cabinet qui était l'expert-comptable d'une entité au cours de l'exercice précédent, d'être nommée commissaire aux comptes titulaire de cette entité.

Le Haut Conseil considère également que des liens personnels étroits entretenus dans le passé, entre le commissaire aux comptes titulaire d'une entité et son directeur administratif et financier ne sont pas de nature à faire entrer la situation de ce commissaire aux comptes dans un cas d'interdiction ou d'incompatibilité légales. En effet, l'article 27 II du Code de déontologie relatif aux liens personnels étroits ne vise que les liens actuels entre un commissaire aux comptes d'une entité et une personne exerçant une fonction sensible au sein de cette entité.

Le Haut Conseil relève toutefois des faits exposés par le requérant les éléments suivants :

- la société X a décidé au courant de l'année 2005 de ne plus avoir recours aux services d'un expert-comptable pour les comptes de l'exercice 2005 et donc de ne plus avoir recours aux services du cabinet A en qualité d'expert comptable à compter de cet exercice ;
- elle a embauché le collaborateur du cabinet A qui était en charge de la comptabilité de la société X au cours de l'exercice précédent pour lui confier le poste de directeur administratif et financier ;
- elle a décidé de ne pas renouveler le mandat de son commissaire aux comptes titulaire, le cabinet B ; ce dernier arrivant à échéance à l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice 2004 ;
- elle a nommé, sur recommandation de son nouveau directeur administratif et financier, le cabinet A commissaire aux comptes suppléant, après avoir eu l'intention, dans un premier temps, de le nommer commissaire aux comptes titulaire ;
- elle a nommé commissaire aux comptes titulaire une personne travaillant dans les locaux du cabinet A ;
- cette personne a cédé dans le passé sa clientèle au cabinet A.

Le Haut Conseil estime qu'il résulte de ces éléments pris dans leur ensemble un faisceau d'indices laissant supposer que le commissaire aux comptes titulaire pourrait être soumis, par l'intermédiaire du cabinet A, à des influences de la part du directeur administratif et financier de la société X, susceptibles de porter atteinte à son impartialité au sens de l'article 4 alinéa 2 du Code de déontologie<sup>1</sup>.

Le Haut Conseil est d'avis que, le commissaire aux comptes titulaire, placé dans une telle situation, prenne sans délai les mesures de sauvegarde appropriées en vue d'éliminer les risques d'influences tels que décrits ci-dessus et en justifie conformément à l'article 12 du Code de déontologie.

**Question 2.** « *La totalité des règles d'incompatibilités est-elle également applicable au suppléant ?»*

Le Haut Conseil est d'avis que les dispositions applicables au commissaire aux comptes titulaire sont également applicables au commissaire aux comptes suppléant.

Le Haut Conseil observe en effet que les dispositions légales ou réglementaires n'opèrent

<sup>1</sup> Selon l'article 4 alinéa 2 du code de déontologie : « *Il [le commissaire aux comptes] évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité.* »

Annexe 3.4. (suite et fin)

*Avis du H3C en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret  
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle  
Le 4 décembre 2006*

pas de distinction selon que le commissaire ait une qualité de titulaire ou de suppléant.

**Question 3.** « *Est-il possible pour un cabinet d'expertise comptable d'être nommé commissaire aux comptes suppléant d'une entité dont il a établi les comptes dans le passé (dans la mesure où il n'audite pas des comptes qu'il a lui-même établis) ?* »

Le Haut Conseil, saisi d'une question relative à la compatibilité déontologique de la succession de missions menées en qualité d'expert-comptable et de commissaire aux comptes, a rendu un avis le 4 décembre 2006.

Il convient par conséquent de se reporter à cet avis, rappelant par ailleurs que conformément à la réponse formulée à la question 2, la solution préconisée dans cet avis est applicable aussi bien au commissaire aux comptes titulaire qu'au suppléant.

De plus, le Haut Conseil relève que des éléments mentionnés précédemment, il résulte que le commissaire aux comptes suppléant pourrait être soumis à des influences de la part du directeur administratif et financier de la société X susceptibles de porter atteinte à son impartialité au sens de l'article 4 alinéa 2 du Code de déontologie.

En conséquence, le Haut Conseil est d'avis que, placé dans une telle situation, le commissaire aux comptes suppléant prenne sans délai les mesures de sauvegarde appropriées conformément à l'article 12 du Code de déontologie.

*Christine THIN*

*Présidente*

**H3C** Haut Conseil  
du Commissariat aux Comptes

## Avis du Haut Conseil du 11 janvier 2007 sur une saisine individuelle



Le 11 janvier 2007

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret du 12 août 1969  
sur une saisine individuelle***

### Introduction

Le Haut Conseil a été saisi pour avis par un commissaire aux comptes, conformément à l'article 1-5 du décret du 12 août 1969 de la situation qui suit.

Le Président d'une société anonyme (SA) souhaite apporter ses titres représentant 86,7% du capital de la société à une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) dont il est l'associé et le gérant unique. Il n'existe, au moment de l'opération, aucun lien capitalistique entre la SA et l'EURL bénéficiaire de l'apport des titres.

Sur le fondement de l'article L.223-33 du code de commerce, le Président de la SA, agissant en qualité de gérant unique de l'EURL, demande au Président du tribunal de commerce compétent la désignation d'un commissaire aux apports chargé notamment d'apprécier la valeur de l'apport et d'établir un rapport. Le Président du tribunal de commerce désigne par ordonnance comme commissaire aux apports de l'EURL le commissaire aux comptes de la SA. Il est précisé dans l'ordonnance que si le commissaire aux apports désigné est en situation d'incompatibilité, il devra demander son remplacement par simple requête.

Le commissaire aux comptes de la SA, avant d'être désigné par le Président du tribunal de commerce, a saisi le Haut Conseil sur l'applicabilité de l'article 10 du code de déontologie à sa situation.

Le Haut Conseil a rendu l'avis qui suit à partir des faits tels que présentés par le requérant.

### Avis rendu par le Haut Conseil

Le Haut Conseil relève que les interdictions prévues aux articles L. 822-11 II al.1 du code de commerce et 10 du code de déontologie visent les conseils ou prestations fournis à la personne ou à l'entité dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par celle-ci au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

Ces dispositions n'interdisent pas au commissaire aux comptes d'une personne ou d'une entité dont il certifie les comptes de fournir à une personne ou à une entité n'ayant aucun lien de contrôle avec cette dernière, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, des conseils ou prestations n'entrant pas dans les diligences directement liées à sa mission de commissaire aux comptes.

Annexe 3.5. (suite et fin)

*Avis du H3C en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret  
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle  
Le 11 janvier 2007*

L'article 10 susmentionné du code de déontologie n'interdit donc pas au commissaire aux comptes d'une personne ou d'une entité dont il certifie les comptes d'accepter une mission de commissaire aux apports au bénéfice d'une personne ou d'une entité n'ayant, au moment de sa nomination, aucun lien de contrôle avec la première, au sens des I et II de l'article L.233-3 du code de commerce.

Toutefois, le Haut Conseil constate qu'en l'espèce l'acceptation par le commissaire aux comptes concerné d'une mission de commissaire aux apports telle que décrite dans les éléments de fait présentés ci-dessus le conduira à apprécier la valeur des titres de la personne ou de l'entité dont il certifie les comptes.

La réalisation d'une telle mission le placerait donc, dans le cadre de l'exercice de sa mission de commissariat aux comptes, en situation de conflit d'intérêts et serait de nature à affecter son indépendance et son impartialité, au regard des articles 4, 5 et 6 du code de déontologie.

En cas d'acceptation d'une telle mission, il appartient donc au commissaire aux comptes concerné de prendre les mesures de sauvegarde appropriées en application de l'article 12 du code de déontologie.

Le Haut Conseil s'est interrogé sur la nature des mesures de sauvegarde susceptibles d'éliminer les risques déontologiques liés à la situation ci-dessus envisagée ou d'en atténuer les effets. Il estime qu'une fois la mission de commissariat aux apports effectuée, seule une démission du commissaire aux comptes de son mandat dans la SA constituerait une mesure de sauvegarde appropriée.

*Christine THIN*

*Présidente*

## Avis du Haut Conseil du 11 janvier 2007 sur une auto-saisine



Le 11 janvier 2007

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret du 12 août 1969  
sur une auto-saisine***

### Introduction

La Commission Bancaire a interrogé le Haut Conseil du commissariat aux comptes sur une question relative à la déontologie et l'indépendance des commissaires aux comptes.

La question a été formulée de la manière suivante :

*« L'article 10 du code de déontologie des commissaires aux comptes, qui reprend largement le texte de l'article L. 822-11 du code de commerce, liste un certain nombre de situations interdites visant notamment à proscrire l'exercice par un commissaire aux comptes de missions de conseil susceptibles d'altérer l'indépendance de sa mission. Cet article précise que ces interdictions s'appliquent aux conseils ou prestations n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes lorsque ceux-ci sont fournis "à la personne ou à l'entité dont il certifie les comptes ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle". Toutefois, nous comprenons de la lecture de cet article que l'exercice de telles missions au profit d'une société soeur de l'entité contrôlée pourrait ne pas être interdit. Nous souhaiterions avoir votre appréciation sur cette question et savoir si le Haut Conseil a eu l'occasion de se prononcer sur ce sujet dans le cadre de ses travaux. »*

Appelé à se prononcer sur l'applicabilité des articles L.822-11 II al.1 du code de commerce et 10 du code de déontologie aux conseils ou prestations de services fournis par un commissaire aux comptes à la société soeur de l'entité dont il certifie les comptes, le Haut Conseil a décidé de se saisir de cette question sur le fondement des dispositions de l'article 1-5 du décret du 12 août 1969 et de rendre l'avis qui suit.

### Avis rendu par le Haut Conseil

Le Haut Conseil relève que les articles L. 822-11 II al.1 du code de commerce et 10 du code de déontologie visent les conseils ou prestations fournis à la personne ou à l'entité dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par celle-ci au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

Ces dispositions n'incluent pas dans leur champ d'application les filiales d'une personne ou d'une entité contrôlant la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés par ce commissaire aux comptes. La fourniture de conseils ou prestations à ces filiales, sœurs de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés, n'est donc pas interdite par les articles L.822-11 II al.1 du code de commerce et 10 du code de déontologie.

Annexe 3.6. (suite et fin)

*Avis du H3C en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret  
du 12 août 1969 sur une auto-saisine  
Le 11 janvier 2007*

Le Haut Conseil estime toutefois que le commissaire aux comptes placé en situation d'avoir à fournir des prestations ou des conseils non directement liés à sa mission de commissaire aux comptes à la soeur de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés par lui, doit procéder à une analyse des risques, conformément à l'article 11 du code de déontologie. Il lui appartient notamment de vérifier, en raison de l'existence d'une entité mère commune aux deux entités concernées, qu'il ne se trouve pas confronté à un conflit d'intérêts ou placé dans une situation de nature à affecter son indépendance ou son impartialité au regard des articles 4, 5 et 6 du code de déontologie.

Le commissaire aux comptes, s'il a identifié de tels risques, doit justifier qu'il a pris les mesures de sauvegarde appropriées en application de l'article 12 du code de déontologie.

***Christine THIN***

***Présidente***

---

**H3C** Haut Conseil<sup>2</sup>  
du Commissariat aux Comptes

## Avis du Haut Conseil du 8 février 2007 sur une saisine individuelle



Le 8 février 2007

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret du 12 août 1969  
sur une saisine individuelle***

### Introduction

Le Haut Conseil a été saisi pour avis par un commissaire aux comptes, conformément à l'article 1-5 du décret du 12 août 1969 de la situation qui suit.

Une association, selon ses statuts, a pour objet « *le développement, la consolidation et la professionnalisation des initiatives économiques créatrices d'emploi par l'octroi de moyens humains, techniques, administratifs et d'une aide financière aux entreprises nouvelles* ». Elle est composée d'une assemblée générale, d'un conseil d'administration, d'un bureau et de comités d'agrément. Ces derniers sont chargés d'examiner les dossiers de créateurs et de repreneurs d'entreprises et sont investis du pouvoir discrétionnaire d'octroyer des aides à ces derniers.

Les mandats des commissaires aux comptes titulaire et suppléant arrivant à leurs termes, le bureau de l'association a décidé de lancer une procédure d'appel d'offres pour leur renouvellement. Cet appel d'offres a été restreint aux professionnels participant de façon active et bénévole aux comités d'agrément de l'association.

A l'issue de cette procédure, le conseil d'administration de l'association a désigné en mai 2006, parmi ces professionnels, le cabinet A comme commissaire aux comptes titulaire de l'association. Ce cabinet, représenté par un directeur délégué et associé, est par ailleurs « *membre contributeur* » de l'association et participe de manière active et bénévole aux comités d'agrément de l'association. Quelques temps après, un associé personne physique du cabinet A a été désigné comme commissaire aux comptes suppléant de l'association.

Le cabinet A est devenu propriétaire en 2005 de 100 % des actions d'un cabinet B d'expertise-comptable et de commissariat aux comptes dont le Président-directeur général était Monsieur X, par ailleurs Vice-Président de l'association depuis 1999. A la suite de la cession au cabinet A de l'intégralité de ses actions détenues dans le cabinet B, Monsieur X a déménagé avec le cabinet B dans les mêmes locaux que le cabinet A. Il exerce actuellement son activité professionnelle en qualité d'expert-comptable indépendant. Selon l'auteur de la saisine cependant, Monsieur X s'est engagé à la suite de la cession de ses actions au cabinet A, moyennant une rémunération de la part du cabinet A, à continuer de travailler sur les dossiers de ses anciens clients dans le cabinet B afin de faciliter la reprise de ces derniers par le cabinet A.

Appelé à se prononcer sur l'applicabilité des articles 10 et 26 à 30 du code de déontologie à la situation du cabinet A telle que présentée par l'auteur de la saisine, le Haut Conseil a rendu l'avis qui suit.

## Annexe 3.7. (suite)

*Avis du H3C en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret  
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle  
Le 8 février 2007*

### **Avis rendu par le Haut Conseil**

Trois questions d'ordre déontologique ressortent de la situation exposée par l'auteur de la saisine. Elles ont trait :

- à la participation du commissaire aux comptes d'une association à des comités d'agrément investis d'un pouvoir discrétionnaire ;
- à la qualité de membre contributeur de l'association du commissaire aux comptes de cette association ;
- aux liens professionnels entre le commissaire aux comptes d'une association et son Vice-Président.

#### I - Participation du commissaire aux comptes d'une association à des comités d'agrément investis d'un pouvoir discrétionnaire

Le Haut Conseil est d'avis que le commissaire aux comptes qui participe même à titre bénévole à des comités d'agrément disposant d'un pouvoir de décision dans l'association dont il certifie les comptes réalise au bénéfice de celle-ci des actes de gestion ou d'administration et se place en conséquence en situation interdite au regard des articles L.822-11 II al.1 du code de commerce et 10 du code de déontologie.

Il relève que par sa présence à de tels comités, le directeur délégué et associé du cabinet A est conduit à entretenir des liens avec des personnes occupant des fonctions sensibles au sein de l'association. Il en est ainsi de son Président ou de son Vice-Président, ces derniers étant, selon les statuts de l'association, appelés à diriger des comités d'agrément.

Il estime que ces liens sont susceptibles de nuire à l'indépendance du cabinet A dans l'exercice de sa mission de commissaire aux comptes et que ce dernier se trouve ainsi placé en situation d'incompatibilité au regard de l'article 27 II du code de déontologie.

#### II - Qualité de membre contributeur de l'association du commissaire aux comptes de cette association

Il ressort des éléments fournis par l'auteur de la saisine que selon les statuts de l'association, sont membres contributeurs « *les personnes physiques ou morales, de droit privé ou public, qui abondent financièrement les outils d'intervention financière. Ils ont accès aux Assemblées Générales avec voix délibérative.* »

Le Haut Conseil relève ainsi que le commissaire aux comptes, en sa qualité de membre contributeur de l'association, a accès aux assemblées générales avec voix délibérative et en particulier à celle qui statue sur les comptes annuels.

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

*Avis du H3C en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret  
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle  
Le 8 février 2007*

**III - Liens professionnels entre le commissaire aux comptes d'une association et son Vice-Président**

Il ressort des éléments fournis par l'auteur de la saisine que les statuts de l'association attribuent au Président et au Vice-Président de celle-ci des pouvoirs effectifs de direction.

Il ressort également les points suivants :

- le Vice-Président de l'association a cédé à la fin de l'année 2005 la totalité de ses actions du cabinet B au cabinet A, commissaire aux comptes titulaire de l'association ;
- à la suite de cette cession, il a déménagé avec le cabinet B dans les mêmes locaux que le cabinet A ;
- bien qu'exerçant en qualité d'expert-comptable indépendant, Monsieur X s'est engagé, selon l'auteur de la saisine, moyennant une rémunération de la part du cabinet A, à continuer de travailler sur les dossiers de ses anciens clients dans le cabinet B afin de faciliter la reprise de ces derniers par le cabinet A.

Le Haut Conseil estime par conséquent que le Vice-Président peut être considéré comme un dirigeant de l'association et qu'il résulte des éléments énumérés ci-dessus un faisceau d'indices laissant supposer qu'il existe des liens professionnels entre le commissaire aux comptes de l'association et un de ses dirigeants au sens de l'article 29 II du code de déontologie.

**IV** - Le Haut Conseil est d'avis que la participation du cabinet A aux comités d'agrément de l'association, sa qualité de membre contributeur de l'association et ses liens avec le Vice-Président de l'association portent atteinte à son impartialité, son indépendance et son apparence d'indépendance dans l'exercice de sa mission de commissaire aux comptes et le placent en situations d'interdiction et d'incompatibilité. Il doit par conséquent démissionner de son mandat de commissaire aux comptes titulaire dans l'association.

*Christine THIN*

*Présidente*

Annexe 3.8.

## Avis du Haut Conseil du 8 mars 2007 sur une auto-saisine



Le 8 mars 2007

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret du 12 août 1969  
sur une auto-saisine***

### Introduction

Le Haut Conseil a été informé par une entité d'une situation posant une question relative à la déontologie et à l'indépendance des commissaires aux comptes.

La situation exposée est la suivante :

Au cours de l'exercice 2005, une entité avait pour expert-comptable un Cabinet A et pour commissaire aux comptes un Cabinet B. En juillet 2005, ces deux cabinets se sont rapprochés en vue de la cession de 66% des actions du Cabinet A au Cabinet B. Un protocole de cession a été signé le 13 janvier 2006 et la cession a été réalisée en juillet 2006. Après la signature du protocole de cession, Monsieur X, associé signataire et dirigeant du Cabinet B, a été nommé, le 30 mai 2006, Président du Conseil d'administration et Directeur Général du Cabinet A. En tant que commissaire aux comptes représentant le cabinet B, Monsieur X a signé, le 22 juin 2006, le rapport sur les comptes de l'exercice 2005 de l'entité.

Informée de cette opération en septembre 2006, l'entité a mis fin à la mission du Cabinet A d'expertise-comptable et a demandé au Cabinet B de démissionner de son mandat de commissaire aux comptes. Elle a par ailleurs souhaité avertir le Haut Conseil que ses comptes avaient été certifiés réguliers et sincères par un commissaire aux comptes qui était en même temps le Président du Conseil d'administration et le Directeur Général du cabinet d'expertise comptable qui avait établi ces comptes.

Le Haut Conseil a décidé de se saisir du cas exposé sur le fondement des dispositions de l'article 1-5 du décret du 12 août 1969 et de rendre l'avis qui suit.

### Avis rendu par le Haut Conseil

Il ressort de ces éléments que les comptes annuels de l'exercice 2005 de l'entité ont été établis par le Cabinet A et certifiés par le Cabinet B. Il ressort également de ces éléments que lors de la signature de son rapport sur les comptes de l'exercice 2005, Monsieur X était à la fois associé dirigeant du Cabinet B, Président du Conseil d'administration et Directeur Général du Cabinet A. Par ailleurs, le Cabinet B avait signé avec le Cabinet A un protocole de cession devant l'amener à détenir 66 % des actions de ce cabinet.

Si le Cabinet A demeurait distinct du Cabinet B au moment de la signature du rapport sur les comptes, ces deux cabinets pouvaient toutefois être considérés comme constituant un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie. En effet, la présence de dirigeants communs et la signature d'un protocole de cession faisant naître entre les cabinets un lien de

*Avis du H3C en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret  
du 12 août 1969 sur une auto-saisine  
Le 8 mars 2007*

contrôle au sens de l'article L.233-3 du code de commerce sont de nature à caractériser leur appartenance à un réseau.

L'appartenance de ces deux cabinets à un même réseau entraîne comme conséquence pour le commissaire aux comptes de l'entité de s'assurer, en cas de fourniture par un membre de son réseau d'une prestation à cette entité, que celle-ci est directement liée à sa mission de commissaire aux comptes.

En effet, l'article L.822-11 II al.2 du code de commerce prévoit que « *lorsqu'un commissaire aux comptes est affilié à un réseau national ou international, dont les membres ont un intérêt économique commun et qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes, il ne peut certifier les comptes d'une personne ou d'une entité qui, en vertu d'un contrat conclu avec ce réseau ou un membre de ce réseau, bénéficie d'une prestation de services, qui n'est pas directement liée à la mission du commissaire aux comptes selon l'appréciation faite par le Haut Conseil du commissariat aux comptes en application du troisième alinéa de l'article L. 821-1.* »

En outre, selon l'article 23 du code de déontologie « *en cas de fourniture de prestations de services par un membre du réseau à une personne ou entité dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes, ce dernier s'assure, à tout moment, que cette prestation est directement liée à la mission de commissaire aux comptes. Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation. En cas de doute, le commissaire aux comptes saisit, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes.*

En application de ces dispositions, le Haut Conseil estime que l'établissement des comptes annuels d'une entité par un cabinet membre du réseau du commissaire aux comptes de cette entité ne constitue pas une prestation directement liée à la mission de commissaire aux comptes.

Par conséquent, le Cabinet B ne pouvait certifier, le 22 juin 2006, les comptes annuels de l'entité établis par le Cabinet A.

Par ailleurs, le Haut Conseil estime que dès son rapprochement avec le Cabinet A, le Cabinet B aurait dû prévenir l'entité dont il certifiait les comptes de l'opération envisagée et aurait dû, comme le prévoit l'article 23 du code de déontologie, s'assurer que les prestations réalisées par le Cabinet A dans l'entité étaient directement liées à sa mission de commissaire aux comptes. En cas de doute, il aurait dû saisir, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

*Christine THIN*

*Présidente*

Annexe 3.9.

**Avis du Haut Conseil du 29 mars 2007 sur une saisine individuelle**

Le 29 mars 2007

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes******en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret du 12 août 1969******sur une saisine individuelle*****Introduction**

Le Haut Conseil a été saisi pour avis par un commissaire aux comptes, conformément aux articles 1-5 du décret du 12 août 1969 et 22 du code de déontologie, de la situation qui suit.

Une SAS a été constituée entre environ une trentaine de cabinets d'expertise-comptable et de commissariat aux comptes. Chacun de ces cabinets a souscrit au capital de la SAS à hauteur de 3000 euros et verse annuellement une contribution financière égale à 0,15 % de son chiffre d'affaires hors taxes afin de couvrir les frais de fonctionnement de la SAS.

Par ailleurs, comme le prévoit son objet statutaire, la SAS a signé en 2002 une convention technique avec une association regroupant des membres d'un réseau pluridisciplinaire (« Cabinet A ») en vue de mettre en place une coopération entre le Cabinet A et les membres de la SAS. A l'expiration de cette convention, une nouvelle convention technique a été signée avec le Cabinet A, en juillet 2005, pour une durée de deux ans.

Appelé à se prononcer sur la qualification de la SAS au regard de l'article 22 du code de déontologie, le Haut Conseil a rendu l'avis qui suit.

**Avis rendu par le Haut Conseil**

Il ressort des statuts de la SAS et d'éléments d'information et de communication tels que la charte graphique, le site Internet et la plaquette de présentation de la SAS :

- que la SAS est dirigée par un Président auquel il est adjoint un Comité de direction, tous deux désignés par les cabinets membres de la SAS ;
- que les cabinets membres de la SAS utilisent une dénomination et un logotype communs qui s'ajoutent à leur dénomination propre ;
- que l'organisation d'une communication collective des cabinets membres fait partie de l'objet statutaire de la SAS ;
- que la SAS utilise le terme « réseau » pour désigner l'ensemble auquel appartiennent les cabinets membres de la SAS ;
- que chaque cabinet membre fait l'objet d'une présentation sur le site Internet de la SAS. Sont indiqués notamment, les coordonnées du cabinet, les noms et les adresses électroniques de ses associés ;

I

*Avis du H3C en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret  
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle  
Le 29 mars 2007*

- que le site Internet et la plaquette de la SAS font valoir les compétences pluridisciplinaires des professionnels des cabinets membres ;
- que la SAS a également pour objet statutaire de favoriser le développement des cabinets membres tant sur le plan technique que sur le plan commercial ;
- que la SAS propose dans sa plaquette à « ses clients » une offre de services sur l'ensemble du territoire national dans les domaines de l'expertise-comptable, de l'audit, de la gestion des ressources humaines, de la finance d'entreprise, du conseil financier, juridique ou fiscal ;
- qu'elle a pour projet la mise en place d'un portail de services à l'usage des clients des cabinets membres ;
- que la SAS a élaboré des procédures internes de qualité devant être appliquées par les cabinets membres signataires de la convention de mise en place de ces procédures.

Le Haut Conseil estime, au vu de ces éléments, que plusieurs indices d'appartenance à un réseau mentionnés à l'article 22 du code de déontologie sont réunis par la SAS et les cabinets membres. Ces critères sont les suivants :

- une direction ou une coordination communes au niveau national ou international ;
- une dénomination ou un signe distinctif communs ;
- l'édition ou l'usage de documents destinés au public présentant le réseau ou chacun de ses membres et faisant mention de compétences pluridisciplinaires ;
- une clientèle habituelle commune ;
- l'élaboration ou le développement d'outils techniques communs.

Le Haut Conseil est donc d'avis que la SAS constitue un réseau pluridisciplinaire dont les membres ont un intérêt économique commun.

Par ailleurs, la convention signée en 2005 entre la SAS et le Cabinet A mentionne dans son préambule que l'objet de l'accord est, d'une part, le partage des connaissances du cabinet A et de la SAS, et d'autre part, l'échange des expériences respectives des deux parties.

A ce titre, la convention prévoit :

- la création d'une base commune de « coopération technique » accessible sur Internet et l'accès aux bases comprenant notamment la documentation technique audit du Cabinet A et l'actualité juridique et fiscale ;
- des échanges techniques entre les membres du Cabinet A et ceux de la SAS à Paris et au niveau régional ;
- l'organisation d'un forum annuel visant à faire le point de l'évolution des règles et normes professionnelles et des pratiques.

Ces prestations sont gratuites, les membres ne partageant que les coûts de la création de la base de « coopération technique » et de l'organisation des groupes de travail et de réflexion mis en place dans le cadre de la coopération.

Annexe 3.9. (suite et fin)

*Avis du H3C en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret  
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle  
Le 29 mars 2007*

Toutefois, le Haut Conseil relève que les clauses et annexes de la convention prévoient :

- que les interlocuteurs devant être désignés dans le cadre de la coopération parmi les membres du Cabinet A et ceux de la SAS ont notamment pour mission de définir des lignes de services et des compétences sectorielles ;
- qu'à côté des prestations gratuites faisant l'objet du partage des connaissances et de l'échange des expériences, des prestations payantes peuvent être offertes au marché par le Cabinet A et la SAS. Le contenu de ces prestations est décrit à titre indicatif dans les annexes de la convention.

Le Haut Conseil considère que ces éléments traduisent la recherche d'une clientèle commune au Cabinet A et à la SAS et que l'objet de la convention dépasse le partage des connaissances ou l'échange des expériences.

Il est donc d'avis que les liens créés par cette convention entre les membres de la SAS et le Cabinet A ont pour effet non seulement de renforcer la qualification de « réseau » donnée à la SAS mais aussi de mettre en réseau le Cabinet A et la SAS.

*Christine THIN*

*Présidente*



## Annexe 6.1. **Décision relative aux orientations des contrôles périodiques des commissaires aux comptes**

**SEANCE DU 7 JUILLET 2005**

### **DECISION 2005-03**

#### **DÉCISION RELATIVE AUX ORIENTATIONS DES CONTRÔLES PÉRIODIQUES DES COMMISSAIRES AUX COMPTES**

#### **CAMPAGNE 2005-2006 ET CAMPAGNES À VENIR**

La présente décision du Haut Conseil a pour objet de définir les orientations des contrôles périodiques des commissaires aux comptes. Elle s'applique à la campagne 2005-2006 et aux campagnes à venir.

#### **PARTIE 1 : OBJECTIFS ET PRINCIPES GÉNÉRAUX**

#### *Chapitre 1 : Objectifs généraux*

Antérieurement à la loi de sécurité financière, le contrôle de qualité de la profession mis en place par la Compagnie nationale et les compagnies régionales poursuivait l'objectif d'améliorer la qualité de l'audit. Les contrôles étaient menés à partir d'outils méthodologiques destinés à apprécier la qualité du travail des commissaires aux comptes et la conformité de leurs diligences au regard du référentiel normatif et déontologique de la Compagnie nationale en vigueur à la date de réalisation de leur mission.

La loi de sécurité financière a modifié le cadre juridique du contrôle de qualité en confiant la responsabilité des contrôles périodiques au Haut Conseil.

Décidant le 10 juin 2004 des orientations de la campagne 2004-2005, le Haut Conseil a demandé, en application du principe d'unicité de la profession réaffirmé par la loi de sécurité financière, d'unifier le cadre des contrôles et d'homogénéiser leurs méthodes. Le Haut Conseil a aussi demandé à la Compagnie nationale d'instaurer un cadre unique de contrôle - le contrôle national de qualité - et de mettre en place un contrôle global des cabinets ; ce contrôle global devant être atteint par la combinaison des contrôles des procédures de cabinet et des contrôles de diligences.

Le Haut Conseil a procédé à une sélection de types de cabinets, de secteurs et de thèmes qu'il voulait intégrer dans le programme de contrôle. La Compagnie nationale, quant à elle, a arrêté une liste de commissaires aux comptes correspondant aux critères retenus par le Haut Conseil.

Ce changement d'orientation préfigurait l'adjonction d'un objectif à celui qui avait été retenu jusqu'à présent par la Compagnie nationale pour le contrôle de qualité. Par ailleurs, l'analyse des résultats de la campagne 2003-2004 a conforté la nécessité d'apporter un changement de méthodes et d'objectifs.

La présente décision est destinée à apporter une nouvelle dimension au contrôle de qualité.

La responsabilité qui incombe au Haut Conseil en matière de contrôles périodiques le conduit à promouvoir un contrôle qui dépasse la seule vérification de la qualité professionnelle des commissaires aux comptes pour en faire un instrument de sécurité financière. Les contrôles périodiques doivent permettre d'identifier les principaux problèmes rencontrés susceptibles d'affecter la qualité des comptes et de l'information financière et de recenser les actions à mettre en œuvre pour les résoudre. Ils doivent par ailleurs aboutir à une hiérarchisation des situations à risques et des manquements.

Le Haut Conseil préconise ainsi d'assigner comme fonction au contrôle de qualité, aux côtés du traditionnel contrôle de l'application des diligences professionnelles, celle de contribuer à l'identification des situations à risques.

Cette évolution doit se concrétiser d'une part, par la confection d'un programme de contrôle adapté aux nouveaux objectifs, et d'autre part, par la mise en place d'outils visant à identifier des situations à risques qui apparaissent à l'occasion des travaux réalisés par les commissaires aux comptes lors de leur mission légale.

## *Chapitre 2 : Principes généraux à suivre pour les campagnes de contrôles périodiques à venir*

Afin d'atteindre les nouveaux objectifs assignés aux contrôles périodiques, le Haut Conseil décide l'application aux campagnes à venir des six principes suivants :

### **1) RETENIR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES COMME POINT D'ENTRÉE DE LA SÉLECTION**

Contrairement au point d'entrée retenu l'année précédente<sup>1</sup>, le commissaire aux comptes sera le seul point d'entrée de sélection pour la mise en œuvre des contrôles périodiques.

Par commissaire aux comptes, il faut entendre le titulaire d'un mandat, personne physique ou morale (société de commissaires aux comptes) inscrite.

### **2) GÉNÉRALISER LE CONTRÔLE GLOBAL DU CABINET**

<sup>1</sup> La sélection proposée en 2004-2005 par la Compagnie a retenu comme point d'entrée le dossier et non le commissaire aux comptes sauf pour ce qui concerne le choix des 3 cabinets parmi les 9 cabinets ayant le plus grand nombre de mandats d'entités faisant appel public à l'épargne.

## Annexe 6.1. (suite)

Par « cabinet », il faut entendre toute structure d'exercice du commissariat aux comptes quelle qu'en soit sa forme.

Le contrôle global de cabinet comprend :

1. Une appréciation de l'efficacité de l'organisation et des procédures mises en place par le cabinet pour exercer l'activité de commissariat aux comptes<sup>2</sup>.

Lorsque cette appréciation fait l'objet d'une vérification sur une sélection de mandats, ces derniers seront choisis de façon à contrôler un nombre suffisant de personnes physiques inscrites, exerçant au nom du cabinet et signataires de mandats du cabinet.

2. Un contrôle de la correcte exécution de la mission légale sur une sélection de mandats du cabinet (contrôle de mandats).

Les critères qui devront être retenus pour opérer un choix de mandats sont les suivants :

- critère d'entités : il convient de sélectionner, d'une part, des mandats concernant des entités faisant appel public à l'épargne (de façon à contrôler les introductions et les demandes de « re-contrôles » et à respecter une rotation de contrôle sur 6 ans), et d'autre part, des entités ne faisant pas appel public à l'épargne et présentant des comptes consolidés qui dépassent un chiffre d'affaires de 100 M€.
- critère quantitatif : le contrôle devra porter sur au moins 10 % du nombre d'heures totales d'audit du cabinet, attribuées à différentes personnes physiques inscrites exerçant au nom du cabinet, avec un contrôle prioritaire sur les mandats représentant un nombre d'heures important et une couverture minimum de 5 % des heures totales d'audit répondant au critère thématique ci-après ;
- critère thématique : le contrôle de mandats devra être ciblé sur les thèmes, les situations et les secteurs spécifiques répondant aux orientations décidées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

### 3) ETENDRE LE CHAMP DU CONTRÔLE

Lorsqu'un cabinet appartient à un « groupe de cabinets » (existence de liens capitalistiques), le contrôle global de l'ensemble des cabinets constituant ce groupe devrait être effectué de préférence au cours de la même campagne. Il en est de même lorsqu'un cabinet appartient à un réseau.

Lorsque l'entité est auditee par plusieurs commissaires aux comptes, dans le cadre du co-commissariat, le contrôle de mandats sera systématiquement étendu aux travaux réalisés par chacun des commissaires aux comptes.

Lorsque l'entité présente des comptes consolidés, le contrôle de mandats sera étendu dans la mesure du possible aux travaux réalisés par les commissaires aux comptes des filiales du groupe, que les contrôleurs légaux soient ou non les mêmes que ceux de l'entité mère.

<sup>2</sup> Conformément aux exigences légales et réglementaires.

#### **4) METTRE EN PLACE UN OUTIL DE SYNTHÈSE DES RISQUES IDENTIFIÉS**

Il est demandé à la Compagnie nationale, dans son rapport au Haut Conseil des résultats des contrôles périodiques, de synthétiser les principaux problèmes rencontrés de manière récurrente par les commissaires aux comptes lors de leurs missions légales pouvant affecter la qualité des comptes et de l'information financière délivrés par les entités.

Il lui est également demandé de synthétiser les difficultés rencontrées par les commissaires aux comptes lors de l'accomplissement de leurs missions et de l'exercice de leur activité.

Ainsi cette remontée d'information contribuera à détecter des facteurs d'insécurité juridique, économique et financière. Elle permettra également de recenser les actions à mettre en œuvre pour faire face à ces difficultés et par là même de contribuer à l'amélioration de la sécurité financière.

Il est également demandé à la Compagnie nationale de vérifier auprès des commissaires aux comptes contrôlés dans quelles conditions et dans quels cas ces derniers ont décidé d'exercer ou de ne pas exercer leur devoir d'alerte.

Enfin, l'outil de synthèse intégrera les éléments d'information provenant des thèmes de contrôles choisis par le Haut Conseil.

#### **5) DÉPAYSER LES CONTRÔLEURS**

Le principe de dépaysement consiste à privilégier l'affectation des contrôleurs aux contrôles des commissaires aux comptes inscrits dans une autre compagnie régionale.

Il répond à la nécessité d'indépendance des contrôleurs. Les contrôles périodiques étant réalisés par des professionnels en exercice, il est nécessaire que ces derniers soient indépendants. Cette affectation devra toutefois être organisée en tenant compte des domaines de compétence des contrôleurs et de leurs éventuels conflits d'intérêts.

#### **6) ADAPTER LES MODALITÉS DU CONTRÔLE GLOBAL DE CABINET**

Compte tenu des différences des cabinets liées à leurs tailles, aux secteurs d'activité dans lesquels ils interviennent, à leurs organisations et à leurs structures, il conviendra d'adapter les outils utilisés pour l'appréciation de l'efficacité de l'organisation et des procédures en fonction du cabinet contrôlé.

L'appréciation de l'organisation et des procédures portera au moins sur les thèmes suivants :

- . le respect des exigences légales et réglementaires, notamment celles relatives à l'indépendance, aux incompatibilités ;

### Annexe 6.1. (suite)

- l'acceptation des missions et l'examen du maintien des missions ;
- l'obligation de formation annuelle ;
- l'obligation d'établir chaque année une déclaration d'activité ;
- l'existence et l'utilisation d'outils méthodologiques appropriés pour la conduite d'une mission légale ;
- l'existence et le recours à une documentation technique à jour.

Compte tenu des différences tenant à la nature des mandats détenus sur des entités (entités faisant appel public à l'épargne, entités faisant appel à la générosité publique, entités d'intérêt public, autres entités ne faisant pas appel public à l'épargne, entités présentant des comptes consolidés, OPCVM, banques, assurances...), les contrôles de mandats seront réalisés à partir d'outils adaptés à la nature de chaque mandat.

Les contrôles de mandats porteront au moins sur les thèmes suivants :

- le respect des normes d'exercice professionnel, des textes légaux et réglementaires applicables ;
- la documentation appropriée des travaux mis en œuvre, comprenant notamment l'examen des principes comptables suivis par l'entité auditee et la vérification de l'information financière diffusée ;
- la cohérence de l'opinion émise avec les conclusions figurant dans le dossier constitué par le commissaire aux comptes à l'occasion de la conduite de sa mission ;
- l'implication des signataires.

## PARTIE 2 : MISE EN APPLICATION POUR LES CONTRÔLES PÉRIODIQUES 2005-2006

Le programme de cette campagne devra être mis en cohérence avec le programme de la campagne précédente, afin d'assurer sur les deux campagnes les principes généraux décrits ci-dessus.

### *Chapitre 1 : Campagne précédente*

Le programme 2004-2005 de contrôle des commissaires aux comptes a été établi à partir d'une sélection de mandats détenus par les commissaires aux comptes. Les dossiers sélectionnés ont été les suivants :

- 129 sociétés faisant appel public à l'épargne, dont 3 enseignes de la grande distribution et 15 à 20 OPCVM,
- 10 filiales françaises significatives de sociétés étrangères : soit 5 cotées sur une place étrangère dont au moins 3 filiales de sociétés américaines et 5 cotées sur le compartiment des valeurs étrangères de la Bourse de Paris dont au moins 3 filiales de sociétés américaines,
- 100 entités ne faisant pas appel public à l'épargne : établissements de crédit, compagnies d'assurance et 2 enseignes de la grande distribution,
- 8 associations dont les ressources financières sont significatives et contrôlées par un commissaire aux comptes membre de la compagnie régionale de Paris ou de Versailles, dont 4 faisant appel à la générosité publique.

Les dossiers constitués par les commissaires aux comptes sur cette sélection d'entités (appelées entités d'intérêt public) ont fait l'objet d'un contrôle vertical<sup>3</sup>. Ce dernier était complété par un contrôle horizontal<sup>4</sup> du cabinet de préférence au cours de la même campagne.

Les commissaires aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public ont fait l'objet :

- . d'un contrôle vertical sur chacun des dossiers d'entités d'intérêt public sélectionnés ;
- . d'un contrôle approfondi des procédures mises en place par les commissaires aux comptes, comprenant une appréciation de ces procédures et la vérification de leur application aux dossiers, objets du contrôle vertical,
- . d'un contrôle de l'activité<sup>5</sup> de chacun des commissaires aux comptes personnes physiques de ces cabinets sur des mandats d'entités autres que d'intérêt public, la même année ou sur une durée ne pouvant excéder 3 ans.

Les commissaires aux comptes ne détenant pas de mandat d'entité d'intérêt public ont fait l'objet d'un contrôle d'activité qui comprenait un contrôle de mandats et un contrôle des

<sup>3</sup> Cette dénomination, retenue pour la campagne 2004-2005, concernait les contrôles de diligences.

<sup>4</sup> Cette dénomination, retenue pour la campagne 2004-2005, concernait le contrôle des procédures.

<sup>5</sup> Contrôle de structure portant sur les procédures mises en place, la formation suivie, les outils de travail et comprenant le suivi des déclarations d'activité.

## Annexe 6.1. (suite)

procédures et de l'organisation, ainsi que la vérification de l'application des procédures sur des mandats.

### *Chapitre 2 : Campagne 2005-2006*

#### 1) APPROCHE CABINET<sup>6</sup>

Il est proposé :

a) La poursuite du contrôle global des cabinets ayant le plus grand nombre de mandats de sociétés cotées :

Pour la campagne 2004-2005, 3 de ces cabinets avaient été sélectionnés. Pour la campagne 2005-2006, 3 autres cabinets seront contrôlés. Les 2 derniers seront contrôlés en 2006-2007, compte tenu de leurs récents rapprochements avec d'autres cabinets. Ces 8 cabinets sont constitués par environ 50 personnes morales inscrites, et regroupent 1 265 personnes physiques inscrites. L'ensemble de ces cabinets détient environ 46 000 mandats.

b) Le contrôle d'au moins 15 cabinets (en dehors des 8 cabinets visés au a) parmi les cabinets ayant le plus grand nombre de mandats. A titre illustratif, il a été constaté que 30 cabinets regroupent 290 personnes physiques inscrites. L'ensemble de ces cabinets détient environ 8 245 mandats.

c) Le contrôle d'autres commissaires aux comptes (en dehors de ceux visés par le a et le b). Ces derniers représentent environ 3 540 personnes morales et 14 000 personnes physiques inscrites dans toute la France (33 régions). Ils détiennent un peu plus de 195 000 mandats. Cette dernière sélection, laissée à l'initiative de la Compagnie nationale, fera l'objet par le Secrétariat général du Haut Conseil d'une vérification de sa conformité avec les principes arrêtés dans la présente décision. Il est toutefois spécifié qu'elle devra porter sur les commissaires aux comptes intervenant dans les secteurs et situations spécifiques décidés par le Haut Conseil. En fonction du nombre de commissaires aux comptes atteint, le deuxième critère de sélection utilisé sera la détention d'au moins un mandat d'entité faisant appel public à l'épargne.

#### 2) APPROCHE THÉMATIQUE

Cette approche doit être croisée avec l'approche cabinet. Elle s'applique à tous les commissaires aux comptes contrôlés, mentionnés aux a, b et c de l'approche cabinet.

Dans le cadre des contrôles de mandats, il conviendra de sélectionner les mandats d'entités répondant aux secteurs, situations spécifiques et thèmes proposés ci-dessous :

Secteurs et situations spécifiques :

<sup>6</sup> La Compagnie nationale a dressé une première répartition des mandats sur la base des déclarations d'activité de l'année 2003 dont elle dispose. Une synthèse de ces données chiffrées montre que le nombre de personnes morales inscrites s'élève à environ 3 600 et regroupe 15 500 personnes physiques inscrites. L'ensemble de cette population détient environ 250 000 mandats.

- entités faisant appel public à l'épargne : sociétés introduites à la cote, « re-contrôles » décidés lors d'une précédente campagne et respect d'une rotation de contrôle de dossier tous les 6 ans ;
- de 20 à 30 associations d'utilité publique ou recevant des subventions publiques,
- de 10 à 20 associations sportives affiliées nationales et locales, fédérations sportives,
- de 20 à 30 entités soumises à une réglementation de protection de l'environnement (recyclage, déchetterie, usine catégorie SEVESO,...),
- de 10 à 30 filiales françaises de sociétés cotées étrangères,
- de 10 à 20 entités de la distribution,
- de 5 à 15 organismes collecteurs de formation professionnelle continue,
- de 5 à 15 institutions de retraites complémentaires,
- de 5 à 15 sociétés civiles de placement immobilier,
- de 20 à 40 organismes de placement collectif en valeurs mobilières comprenant notamment des fonds de gestion alternative,
- groupes dont certaines des filiales ont leur siège dans des pays à fiscalité favorable (paradis fiscaux) ou faisant partie de la liste du GAFI (pays et territoires non coopératifs).

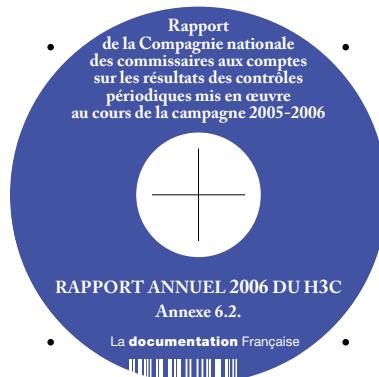
Thèmes :

- information financière diffusée dans le cadre du passage aux IFRS,
- méthodes de comptabilisation des remises clients dans les secteurs concernés,
- utilisation d'instruments financiers tels que les produits dérivés,
- recours à des structures déconsolidantes.

### **LE PRESIDENT**

Annexe 6.2. **Rapport de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes sur les résultats des contrôles périodiques mis en œuvre au cours de la campagne 2005-2006**

(voir CD-Rom)



Annexe 6.3. **Échantillon examiné par le secrétariat général du Haut Conseil au titre de la campagne 2005-2006**

| Catégories  | A          | B          | C1         | C2           | Total        |
|---|------------|------------|------------|--------------|--------------|
| <b>Nombre de cabinets contrôlés par la CNCC</b>             | <b>3</b>   | <b>13</b>  | <b>48</b>  | <b>883</b>   | <b>947</b>   |
| Nombre total de mandats détenus par ces cabinets            | 16 932     | 3 783      | NC         | NC           |              |
| <b>Nombre de dossiers<sup>1</sup> contrôlés par la CNCC</b> | <b>609</b> | <b>263</b> | <b>155</b> | <b>1 872</b> | <b>2 899</b> |
| Dont  |            |            |            |              |              |
| dossiers APE  | 38         | 4          | 43         | NA           |              |
| dossiers autres secteurs                                    | 28         | 6          | 2          | NC           |              |
| dossiers hors secteurs                                      | 543        | 253        | 110        | NC           |              |
| Nombre total d'associés                                     | NC         | 208        | NC         | NC           |              |
| <b>Nombre d'associés contrôlés par la CNCC</b>              | <b>227</b> | <b>118</b> | <b>50</b>  | <b>1 047</b> | <b>1 442</b> |

**Échantillon examiné par le Secrétaire général**

|  |           |           |          |           |            |
|--|-----------|-----------|----------|-----------|------------|
| <b>En nombre de cabinets contrôlés</b> | <b>3</b>  | <b>5</b>  | <b>6</b> | <b>9</b>  | <b>23</b>  |
| <b>En nombre de mandats</b>            | <b>77</b> | <b>13</b> | <b>6</b> | <b>19</b> | <b>115</b> |
| <b>En nombre d'associés</b>            | <b>57</b> | <b>15</b> | <b>6</b> | <b>13</b> | <b>91</b>  |

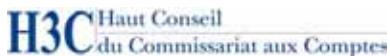
1. Le terme dossier utilisé par la Compagnie nationale désigne le dossier constitué par les commissaires en tant qu'organe de contrôle légal d'une entité. Un dossier peut concerter différents mandats si le commissariat aux comptes est exercé par plusieurs commissaires aux comptes.

NA : non applicable

NC : non communiqué

Annexe 6.4.

## Décision n° 2006-01 de la séance du 4 mai 2006



**DECISION 2006-01**

### ***Décision du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes***

***Contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes***

***Définition du cadre, des orientations, et des modalités des contrôles périodiques***

***Contrôles effectués par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou les compagnies régionales***

***Campagne 2006-2007***

***Séance du 4 mai 2006***

## **1. RAPPEL DES DECISIONS PRISES PAR LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES<sup>1</sup>**

### **1.1 LE CADRE**

Lors de la séance du 10 juin 2004, le Haut Conseil a demandé à la Compagnie nationale d'instaurer, dès la campagne 2004-2005, un cadre unique de contrôle – le contrôle national de qualité – mettant fin aux trois types d'examen d'activité en vigueur jusqu'à la campagne 2003-2004. Ce cadre unique implique, selon le Haut Conseil, une homogénéisation et une coordination des contrôles par la Compagnie nationale.

La nécessité de maintenir ce cadre a été réaffirmée dans une décision du 7 juillet 2005 applicable à la campagne 2005-2006 et aux campagnes à venir.

### **1.2 LES ORIENTATIONS**

#### **1.2.1 Mise en place d'un contrôle global de cabinet<sup>2</sup>**

Désistant des orientations applicables à la campagne 2004-2005, le Haut Conseil a demandé de réaliser un contrôle global de cabinet, dont la mise en place devrait être facilitée par la création d'un cadre unique de contrôle.

<sup>1</sup> En application des articles L. 821-1, L. 821-7 et L. 821-9 du Code de commerce.

<sup>2</sup> Notion désignant un commissaire aux comptes personne morale inscrit ou plus généralement tout détenteur de mandats de commissariat aux comptes.

*Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

Ce contrôle global devait être atteint en combinant un contrôle des procédures<sup>3</sup> du cabinet (dénommé contrôle horizontal) et un contrôle des diligences mises en œuvre par un commissaire aux comptes sur des mandats sélectionnés (dénommé contrôle vertical).

Dans sa décision du 7 juillet 2005, applicable à la campagne suivante, le Haut Conseil a demandé de systématiser le contrôle global de cabinet à toute structure d'exercice du commissariat aux comptes quelle qu'en soit la forme juridique.

Le contrôle global de cabinet comprenait désormais, selon le Haut Conseil, une appréciation de l'efficacité de l'organisation et des procédures mises en place par un cabinet pour exercer son activité. Cette appréciation devait s'appuyer sur la vérification de la correcte application de ces procédures par les associés signataires du cabinet sur une première sélection de mandats. Elle devait être complétée de la vérification de la correcte exécution de la mission légale sur une seconde sélection de mandats du cabinet.

Cette dernière sélection devait porter sur un contrôle de 10 %, au moins, du nombre d'heures totales d'audit d'un cabinet avec un minimum de 5 % de ces heures répondant à une approche thématique, en termes de secteurs, situations spécifiques et thèmes de vérification, fixés par le Haut Conseil.

### **1.2.2 Programme de contrôle**

Dans sa décision du 7 juillet 2005, le Haut Conseil a demandé à la Compagnie nationale de retenir comme unique point d'entrée du contrôle, le cabinet.

La mise en application de ce principe pour la campagne 2005-2006 était assortie d'une classification des commissaires aux comptes selon trois catégories de cabinets : ceux détenant le plus grand nombre de mandats de sociétés cotées, ceux détenant un grand nombre de mandats, puis les autres cabinets.

Ce point d'entrée devait amener ensuite la Compagnie nationale à sélectionner des mandats détenus par ces cabinets.

Pour les campagnes 2004-2005 et 2005-2006, la liste des secteurs, situations et thèmes de vérification retenus a été la suivante :

*Secteurs et situations spécifiques :*

- entités faisant appel public à l'épargne (sociétés introduites à la cote, « re-contrôles » décidés lors d'une précédente campagne et respect d'une rotation de contrôle de dossier tous les 6 ans) ;
- organismes de placement collectif en valeurs mobilières comprenant notamment des fonds de gestion alternative ;
- filiales françaises significatives de sociétés étrangères cotées ;

---

<sup>3</sup> Complété par la vérification de l'application des procédures sur certains mandats.

## Annexe 6.4. (suite)

### *Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

- entités ne faisant pas appel public à l'épargne : établissement de crédit, compagnies d'assurances, groupes présentant des comptes consolidés qui dépassent un chiffre d'affaires de 100 M€ ;
- associations d'utilité publique ou recevant des subventions publiques, dont certaines faisant appel à la générosité publique ;
- associations sportives affiliées nationales et locales, fédérations sportives ;
- entités soumises à une réglementation de protection de l'environnement (recyclage, déchetterie, usine catégorie SEVESO,...) ;
- entités de la distribution ;
- organismes collecteurs de formation professionnelle continue ;
- institutions de retraites complémentaires ;
- sociétés civiles de placement immobilier ;
- groupes dont certaines des filiales ont leur siège dans des pays à fiscalité favorable (paradis fiscaux) ou faisant partie de la liste du GAFI (pays et territoires non coopératifs).

#### *Thèmes de vérification :*

- information financière diffusée dans le cadre du passage aux IFRS,
- méthodes de comptabilisation des remises clients,
- utilisation d'instruments financiers tels que les produits dérivés,
- recours à des structures déconsolidantes.

#### **1.2.3 Autres principes à suivre**

Dans sa décision du 7 juillet 2005, le Haut Conseil a demandé d'appliquer les autres principes suivants :

- l'extension des contrôles dans les cas suivants :
  - lorsqu'un cabinet contrôlé appartient à un « groupe de cabinets<sup>4</sup> », le contrôle de l'ensemble des cabinets constituant ce groupe doit être effectué de préférence au cours de la même campagne ;
  - lorsqu'une mission légale est exécutée par différents commissaires aux comptes, la vérification des diligences doit porter sur les travaux réalisés par chacun d'eux ;
  - lorsqu'une entité, concernée par la sélection d'un mandat d'un cabinet, présente des comptes consolidés, la vérification des diligences doit porter sur les travaux réalisés par les commissaires aux comptes des filiales de cette entité<sup>5</sup> ;
- la mise en place d'un outil de synthèse des risques identifiés retraçant les principaux problèmes et difficultés rencontrés par les commissaires aux

<sup>4</sup> De part l'existence de liens capitalistiques, ou d'affiliation à un réseau.

<sup>5</sup> Que les commissaires aux comptes soient ou non les mêmes que ceux de l'entité mère.

*Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

comptes lors de l'accomplissement de leurs missions légales et de l'exercice de leur activité ;

- le dépassement des contrôleurs dans l'objectif de renforcer l'indépendance des contrôleurs ;
- l'adaptation des modalités du contrôle global de cabinet aux différences des cabinets, en termes de taille, de nature de mandats détenus, d'organisation et de structure.

### **1.3 LES MODALITES**

Pour la campagne 2004-2005, le Haut Conseil a précisé en premier lieu, les modalités de combinaison des deux types de contrôles. Ainsi, lorsqu'il était procédé à un contrôle vertical, un contrôle horizontal du cabinet devait être mis en œuvre de préférence au cours de la même campagne. Pour la réalisation des contrôles horizontaux, le Haut Conseil a demandé à la Compagnie nationale d'en assurer une supervision effective et de veiller à ce qu'ils soient menés de manière coordonnée par l'ensemble des intervenants du contrôle qualité.

En deuxième lieu, il a envisagé de manière spécifique les contrôles horizontaux des cabinets détenant des mandats de sociétés faisant appel public à l'épargne (voir décision du 10 juin 2004).

En troisième lieu, il a estimé nécessaire que les intervenants du contrôle qualité présentent toute garantie de compétence, de professionnalisme et d'indépendance dans la conduite des contrôles (voir décision du 13 janvier 2005).

En dernier lieu, le Haut Conseil a pris acte en janvier 2005 de l'organisation et des procédures mises en place par la Compagnie nationale concernant la conduite des contrôles au cours de la campagne 2004-2005. Il a également précisé qu'une analyse de leur pertinence serait menée à l'issue de la campagne en vue d'apporter des améliorations pour les campagnes futures et de vérifier qu'elles avaient permis d'effectuer les contrôles périodiques des commissaires aux comptes conformément à la décision du 10 juin 2004.

## **2. APPLICATION PAR LA COMPAGNIE NATIONALE DES DECISIONS. APPRECIATION PAR LE HAUT CONSEIL**

Le secrétaire général du Haut Conseil a examiné<sup>6</sup> un certain nombre de dossiers établis par la Compagnie nationale à l'occasion des contrôles effectués au cours de la campagne 2004-2005.

Il a aussi vérifié l'adéquation de la sélection des cabinets puis des mandats de ces cabinets à la décision du 7 juillet 2005.

---

<sup>6</sup> L'examen a consisté à s'assurer de la bonne exécution des contrôles périodiques et de l'adéquation des modalités mises en œuvre par la Compagnie nationale aux décisions du Haut Conseil.

*Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

Après en avoir fait rapport au Haut Conseil, ce dernier a effectué les constats qui suivent :

**2.1 LES CONTROLES EFFECTUÉS N'ONT PAS ABOUTI A UN CONTROLE GLOBAL DES CABINETS DETENANT DES MANDATS EIP<sup>7</sup>**

Les contrôles horizontaux effectués au cours de la campagne 2004-2005 sur ces cabinets ne peuvent être considérés comme ayant été réalisés conformément à la décision du Haut Conseil :

1. Si les contrôles mis en place ont permis de s'assurer de l'existence des procédures et de les appréhender, ils n'ont validé ni l'application des dites procédures par les associés et les collaborateurs du cabinet ni leur efficacité.
2. Le contrôle de l'application des procédures à des mandats EIP n'a pas été systématiquement effectué au cours de cette campagne.
3. Le contrôle de l'application des procédures à d'autres mandats de chacun des associés signataires, objet d'un contrôle de mandat EIP, et à d'autres mandats du cabinet contrôlé n'a pas été mis en œuvre au cours de cette campagne.

La Compagnie nationale a précisé qu'elle sera en mesure de réaliser le contrôle de l'application des procédures des cabinets concernés lors de la campagne 2005-2006.

Cependant, ces contrôles seront conduits par d'autres contrôleurs, sur d'autres mandats et à l'aide d'outils méthodologiques différents. La question de la cohérence des contrôles de procédures avec les contrôles sur les mandats reste posée.

Compte tenu de ces éléments, le Haut Conseil estime que le contrôle de qualité réalisé au cours de la campagne 2004-2005 n'a pas abouti à un contrôle dit global de cabinet.

**2.2 LES CONTROLES EFFECTUÉS ONT CONDUIT A CONTROLER L'ENSEMBLE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES PERSONNES PHYSIQUES SIGNATAIRES D'UN CABINET, CE QUI N'ETAIT PAS DEMANDE PAR LE HAUT CONSEIL**

La Compagnie nationale a délégué aux compagnies régionales le contrôle des mandats non EIP des cabinets détenteurs par ailleurs de mandats EIP. Cette délégation a abouti à une application du contrôle de qualité à chacun des signataires d'un même cabinet.

Cette extension des contrôles s'est traduite, pour ces signataires, par une vérification, sur leurs mandats non EIP, de la mise en œuvre de la méthodologie d'audit. Elle n'avait pas été demandée par le Haut Conseil.

<sup>7</sup> Dans ses orientations de la campagne 2004-2005, le Haut Conseil avait demandé que les contrôles de cabinets portent sur des détenteurs de mandats concernant des entités spécifiques. Ces entités ont été appelées par la Compagnie nationale *entités d'intérêt public* (EIP).

*Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

Ce contrôle systématique de l'ensemble des signataires d'un même cabinet a été maintenu sur la campagne 2005-2006.

**2.3 LES CONTROLES DES CABINETS NE DETENANT PAS DE MANDAT EIP N'ONT PAS ETE MIS EN ŒUVRE DANS LE CADRE UNIQUE DEFINI PAR LE HAUT CONSEIL**

La Compagnie nationale a délégué aux compagnies régionales le contrôle des commissaires aux comptes personnes morales ou personnes physiques ne détenant pas de mandat EIP (ce contrôle est dénommé par la Compagnie nationale, contrôle horizontal délégué en région<sup>8</sup>).

Cette délégation a conduit à laisser une autonomie aux compagnies régionales qui ont organisé une sélection directe des commissaires aux comptes à contrôler, aux fins essentiellement de respecter l'obligation figurant au décret du 12 août 1969 de contrôler tout commissaire aux comptes inscrit au moins une fois tous les 6 ans.

L'étude des listes de commissaires aux comptes sélectionnés, fournies par les compagnies régionales pour la campagne 2005-2006, confirme ce constat.

Par ailleurs, le manque d'homogénéité des informations fournies par chacune des compagnies régionales ne permet pas de s'assurer du respect par celles-ci d'une approche cabinet. En effet, il s'agit de listes de commissaires aux comptes personnes physiques sélectionnés pour lesquelles il n'est pas toujours possible d'identifier le cas échéant leur cabinet d'appartenance.

Cependant la Compagnie nationale s'est engagée à restituer au Haut Conseil des informations plus complètes et homogènes.

**2.4 LE POINT D'ENTREE UNIQUE DU CONTROLE N'A PAS ETE LE CABINET**

Pour atteindre la quantité de mandats à contrôler, selon l'indication fixée par le Haut Conseil dans le cadre de l'approche thématique de sa décision du 7 juillet 2005, la Compagnie nationale a sélectionné certains d'entre eux au sein des cabinets ayant déjà fait l'objet d'un contrôle au cours de la campagne précédente.

Ce mode de sélection ne respecte pas le point d'entrée unique du contrôle retenu par le Haut Conseil.

**2.5 L'ORGANISATION ET LES PROCEDURES MISES EN PLACE PAR LA COMPAGNIE NATIONALE POUR CONDUIRE LES CONTROLES PERIODIQUES NECESSITENT DES AMENAGEMENTS**

Une première analyse de la nouvelle organisation mise en place par la Compagnie nationale a été menée en se fondant sur les procédures de conduite du contrôle et les supports

<sup>8</sup> Il recouvre le contrôle des procédures et la vérification de l'application des procédures et du respect de la méthodologie d'audit sur un échantillon de mandats représentatif de l'activité d'un commissaire aux comptes.

## Annexe 6.4. (suite)

### *Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

de contrôles mis à la disposition des contrôleurs qualité de la Compagnie nationale et des compagnies régionales.

Après avoir constaté que la Compagnie nationale avait fait évoluer ses structures et ses procédures afin de se conformer aux décisions du Haut Conseil, ce dernier a toutefois estimé que l'organisation des contrôles périodiques nécessitait de nouveaux aménagements.

Il a notamment demandé à la Compagnie nationale, par courrier en date du 27 octobre 2005, de prendre en compte les points suivants :

- 1.achever la mise en place du contrôle national de qualité,
- 2.tirer les conséquences de la modification du point d'entrée du contrôle (le cabinet),
- 3.s'assurer de l'indépendance des contrôleurs qualité,
- 4.rationaliser les outils de contrôle,
- 5.renforcer le contradictoire,
- 6.mettre en place une méthodologie de restitution des résultats du contrôle qui permette au Haut Conseil d'assurer son rôle en matière de supervision et suivi des contrôles.

En ce qui concerne les points 1, 2 et 4 les aménagements n'étaient pas matériellement réalisables pour la campagne 2004-2005.

En application du point 3, la Compagnie nationale a mis en place, conformément à la décision du Haut Conseil du 13 janvier 2005, la signature systématique par les contrôleurs et superviseurs d'une attestation d'indépendance vis-à-vis du commissaire aux comptes contrôlé, pour la campagne 2005-2006. Cette modalité, qui aurait dû être appliquée dès la campagne 2004-2005, visait à formaliser l'absence de situation de conflits d'intérêts du contrôleur vis-à-vis du contrôlé. Quant au principe de dépassement des contrôleurs figurant dans la décision du 7 juillet 2005, il n'a pas été concrétisé pour la campagne 2005-2006. Une réflexion avec les compagnies régionales a été engagée par la Compagnie nationale. Le Haut Conseil a obtenu en avril 2006 une synthèse des premiers échanges sur l'application de ce principe.

Concernant les aménagements demandés aux points 5 et 6, le Haut Conseil a estimé que l'absence de formalisation du contradictoire, au stade de la supervision et à celui des conclusions, pouvait entraîner une perte d'information et constituer l'une des causes d'absence de motivation des conclusions des contrôles. Le Haut Conseil a demandé de modifier la restitution et la remontée des résultats, pour aboutir à :

- une restitution appropriée par cabinet ;
- une restitution des résultats individuels au secrétariat général du Haut Conseil, à l'aide d'une « fiche de résultats », qui comprenne une motivation suffisante des résultats.

La Compagnie nationale a modifié la manière de restituer les résultats individuels. Ainsi, pour la campagne 2005-2006, les restitutions faites aux contrôlés et au secrétariat général du Haut Conseil ont été homogénéisées à l'aide d'un support unique. La réflexion reste encore à mener sur la restitution des résultats par cabinet.

*Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

Le Haut Conseil a également souhaité que la Compagnie nationale modifie la méthode utilisée pour établir son rapport sur les résultats des contrôles réalisés<sup>9</sup>. A la date de rédaction de cette décision, la Compagnie nationale vient de faire rapport au Haut Conseil des résultats des contrôles réalisés sur la campagne 2004-2005. L'appréciation de la méthode de restitution utilisée par la Compagnie nationale figurera dans le rapport annuel du Haut Conseil.

**3. DECISION DU HAUT CONSEIL RELATIVE AU CADRE, AUX ORIENTATIONS ET AUX MODALITES DES CONTROLES PERIODIQUES AU TITRE DE LA CAMPAGNE 2006-2007**

**3.1 CADRE ET ORIENTATIONS**

Le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de tirer toutes les conséquences de l'instauration d'un cadre unique des contrôles périodiques des commissaires aux comptes.

Il décide, pour cette campagne, de maintenir les principes généraux figurant dans sa décision du 7 juillet 2005, sous réserve des précisions et des modalités qui suivent.

Par ailleurs, le principe de dépassement des contrôleurs qui répond à la nécessité de renforcer l'indépendance des contrôleurs devra être reconstruit dans le cadre d'une réflexion plus générale à mener sur l'indépendance des contrôleurs qualité.

Le Haut Conseil décide de maintenir les secteurs, situations spécifiques et thèmes de vérification fixés lors de ses dernières décisions, tels que présentés au paragraphe 1.2.2 ci-dessus, afin de permettre d'approfondir l'analyse des situations à risque concernant ces secteurs.

Enfin, le Haut Conseil réitère sa demande d'organiser un contrôle national de qualité qui conduise à des résultats par cabinet.

**3.2 MODALITES<sup>10</sup>**

**3.2.1 Adapter les procédures de conduite du contrôle qualité pour obtenir un contrôle global de cabinet**

Le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de mettre en place, dès cette campagne, un contrôle global de cabinet.

Le contrôle global de cabinet consiste à attester de l'existence, au sein d'un cabinet, des procédures destinées à garantir la qualité de l'audit et l'indépendance de l'auditeur, à vérifier la correcte exécution de la mission légale par les signataires sur une sélection de mandats, et à s'assurer, sur cette même sélection, de l'effectivité et de l'efficacité des

<sup>9</sup> Rendu obligatoire par l'article 28 du décret du 12 août 1969 modifié.

<sup>10</sup> Conformément à l'article 20 de son règlement intérieur, le Haut Conseil a recueilli les observations de la Compagnie nationale sur les conditions de mise en œuvre des modalités des contrôles périodiques.

## Annexe 6.4. (suite)

### *Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

procédures. En ce qui concerne la sélection des mandats d'un cabinet, elle devra respecter les exigences présentées au paragraphe 4.2.5, et devra couvrir un nombre<sup>11</sup> de mandats représentatif de l'activité d'un cabinet.

La vérification de la correcte application des procédures des cabinets devra être effectué en cohérence avec l'analyse de ces procédures effectuée dans un premier temps par les contrôleurs qualité, de façon à ne plus effectuer deux contrôles de nature différente et sans lien véritable entre eux.

Par ailleurs, le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale d'organiser une appréciation des résultats issus d'un contrôle global de cabinet après la réalisation complète de ce contrôle. Cette organisation devrait conduire la Compagnie nationale à ne pas réunir de chambre<sup>12</sup> pendant le déroulement du contrôle.

Enfin, il est demandé à la Compagnie nationale de ne pas étendre ses vérifications à chacun des commissaires aux comptes inscrits signataires de mandats au nom d'un même cabinet.

#### **3.2.2 Modifier la durée d'un contrôle**

Actuellement la période de contrôle chez les commissaires aux comptes sélectionnés se déroule entre les mois de septembre et décembre.

En raison de cette organisation du contrôle de qualité, la vérification de l'application des procédures aux mandats n'a pu être réalisé au cours de la campagne 2004-2005. En effet, les contrôleurs, désignés pour effectuer des contrôles sur ces mandats, ne disposaient pas des constats effectués par les contrôleurs chargés d'examiner, sur la même période, les procédures du cabinet.

Le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de s'organiser de manière à terminer le contrôle des cabinets sélectionnés au programme 2006-2007 au plus tard en fin d'année civile 2006. Cette demande a pour objectif d'obtenir des résultats complets par cabinet au cours du 1<sup>er</sup> semestre 2007.

Pour respecter ce délai, le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de lui restituer les résultats des contrôles à l'issue du contrôle de chacun des cabinets sans attendre le rapport final synthétisant les résultats d'une campagne. Il propose également de réduire le nombre de commissaires aux comptes à contrôler. La quantité devra être fixée en retenant des objectifs clairs à atteindre, en termes de volume, lesquels seront soumis pour accord au Haut Conseil.

<sup>11</sup> Il sera à déterminer avec la Compagnie nationale.

<sup>12</sup> Une chambre est chargée d'apprécier les résultats d'un contrôle de mandat ou d'un contrôle de procédures. Elle est composée de commissaires aux comptes, membres des commissions qualité de la Compagnie nationale ou des compagnies régionales.

*Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

### **3.2.3 Appliquer le cadre unique fixé par le Haut Conseil aux régions**

Le Haut Conseil demande de tirer toutes les conséquences de la mise en place d'un contrôle national de qualité en termes d'homogénéisation et de coordination des contrôles. Il convient notamment d'éviter les doublons entre les intervenants et de veiller à ce qu'un cabinet ne fasse pas l'objet de plusieurs contrôles lors d'une même campagne.

Enfin, il a été constaté que les délégations de contrôles consenties aux compagnies régionales par la Compagnie nationale induisaient une organisation complexe aux multiples intervenants. Les méthodes de contrôles doivent être unifiées afin de garantir une cohérence des contrôles effectués.

### **3.2.4 Faire respecter la périodicité légale des contrôles périodiques en ciblant mieux les contrôles**

Selon l'article 66-1 du décret du 12 août 1969 modifié, les contrôles périodiques sont effectués sur pièces ou sur place, et sont réalisés au moins tous les 6 ans, selon les orientations, le cadre et les modalités définis par le Haut Conseil.

Selon la 8ème directive, le contrôle des commissaires aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public doit être organisé tous les 3 ans. Le contrôle des autres commissaires aux comptes doit respecter une périodicité de 6 ans.

La périodicité s'appliquera aussi bien aux commissaires aux comptes personnes physiques qu'aux personnes morales.

Afin de respecter ces délais, le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de mieux cibler les contrôles en adaptant leurs modalités à la taille des cabinets et à la nature des mandats détenus, conformément au sixième principe de la décision du 7 juillet 2005.

Par ailleurs, une réflexion devra être menée sur ce que revêt un contrôle sur pièces.

### **3.2.5 Ne pas utiliser l'approche thématique pour contrôler des mandats de commissaires aux comptes qui n'ont pas fait l'objet d'une sélection par l'approche cabinet**

Le Haut Conseil réitère sa demande consistant à sélectionner tout d'abord des cabinets, puis à sélectionner des mandats, à l'intérieur de ces cabinets.

La sélection des mandats d'un cabinet devra respecter les secteurs et situations spécifiques définis par le Haut Conseil et être faite de façon aléatoire et en se fondant sur une approche par les risques. Elle devra aussi prendre en considération les contrôles déjà opérés lors de campagnes précédentes.

Annexe 6.4. (suite et fin)

*Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

### **3.2.6 Adapter les questionnaires actuellement utilisés par les contrôleurs qualité**

Après avoir analysé les questionnaires de contrôles périodiques utilisés pour la campagne 2005-2006 par la Compagnie nationale et les compagnies régionales, le Haut Conseil s'est interrogé sur leur contenu et l'exploitation qui en est faite.

En effet, il a notamment été constaté que ces supports comprennent des questions sur la qualité des diligences des commissaires aux apports et à la fusion qui ne relèvent pas de la mission légale au sens strict du terme.

De même, il a été observé que les questionnaires faisaient référence à des textes non encore applicables (ISQC1, projet de Code de déontologie, projets de normes).

Enfin, ils n'appréhendaient pas la totalité des situations relatives à l'indépendance. En effet, le champ des questions ne couvre pas la problématique liée aux prestations de service réalisées au profit d'entités autres que celles dont le mandat fait l'objet d'un contrôle. Les questions ne couvrent pas non plus la vérification des activités interdites à un commissaire aux comptes. Il convient de signaler que le nouvel article 66 du décret du 12 août 1969 autorise dorénavant ce type de vérification.

Par conséquent, le Haut Conseil demande une modification des questionnaires et leur adaptation aux profils et à la taille des cabinets. Par ailleurs, les questionnaires devraient être structurés de façon à permettre de faciliter une vision synthétique sur le fonctionnement d'un cabinet contrôlé.

*Christine THIN*

*Présidente*

## Annexe 6.1. **Décision relative aux orientations des contrôles périodiques des commissaires aux comptes**

***SEANCE DU 7 JUILLET 2005***

### **DECISION 2005-03**

#### **DÉCISION RELATIVE AUX ORIENTATIONS DES CONTRÔLES PÉRIODIQUES DES COMMISSAIRES AUX COMPTES**

#### **CAMPAGNE 2005-2006 ET CAMPAGNES À VENIR**

La présente décision du Haut Conseil a pour objet de définir les orientations des contrôles périodiques des commissaires aux comptes. Elle s'applique à la campagne 2005-2006 et aux campagnes à venir.

#### **PARTIE 1 : OBJECTIFS ET PRINCIPES GÉNÉRAUX**

#### *Chapitre 1 : Objectifs généraux*

Antérieurement à la loi de sécurité financière, le contrôle de qualité de la profession mis en place par la Compagnie nationale et les compagnies régionales poursuivait l'objectif d'améliorer la qualité de l'audit. Les contrôles étaient menés à partir d'outils méthodologiques destinés à apprécier la qualité du travail des commissaires aux comptes et la conformité de leurs diligences au regard du référentiel normatif et déontologique de la Compagnie nationale en vigueur à la date de réalisation de leur mission.

La loi de sécurité financière a modifié le cadre juridique du contrôle de qualité en confiant la responsabilité des contrôles périodiques au Haut Conseil.

Décidant le 10 juin 2004 des orientations de la campagne 2004-2005, le Haut Conseil a demandé, en application du principe d'unicité de la profession réaffirmé par la loi de sécurité financière, d'unifier le cadre des contrôles et d'homogénéiser leurs méthodes. Le Haut Conseil a aussi demandé à la Compagnie nationale d'instaurer un cadre unique de contrôle - le contrôle national de qualité - et de mettre en place un contrôle global des cabinets ; ce contrôle global devant être atteint par la combinaison des contrôles des procédures de cabinet et des contrôles de diligences.

Le Haut Conseil a procédé à une sélection de types de cabinets, de secteurs et de thèmes qu'il voulait intégrer dans le programme de contrôle. La Compagnie nationale, quant à elle, a arrêté une liste de commissaires aux comptes correspondant aux critères retenus par le Haut Conseil.

Ce changement d'orientation préfigurait l'adjonction d'un objectif à celui qui avait été retenu jusqu'à présent par la Compagnie nationale pour le contrôle de qualité. Par ailleurs, l'analyse des résultats de la campagne 2003-2004 a conforté la nécessité d'apporter un changement de méthodes et d'objectifs.

La présente décision est destinée à apporter une nouvelle dimension au contrôle de qualité.

La responsabilité qui incombe au Haut Conseil en matière de contrôles périodiques le conduit à promouvoir un contrôle qui dépasse la seule vérification de la qualité professionnelle des commissaires aux comptes pour en faire un instrument de sécurité financière. Les contrôles périodiques doivent permettre d'identifier les principaux problèmes rencontrés susceptibles d'affecter la qualité des comptes et de l'information financière et de recenser les actions à mettre en œuvre pour les résoudre. Ils doivent par ailleurs aboutir à une hiérarchisation des situations à risques et des manquements.

Le Haut Conseil préconise ainsi d'assigner comme fonction au contrôle de qualité, aux côtés du traditionnel contrôle de l'application des diligences professionnelles, celle de contribuer à l'identification des situations à risques.

Cette évolution doit se concrétiser d'une part, par la confection d'un programme de contrôle adapté aux nouveaux objectifs, et d'autre part, par la mise en place d'outils visant à identifier des situations à risques qui apparaissent à l'occasion des travaux réalisés par les commissaires aux comptes lors de leur mission légale.

## *Chapitre 2 : Principes généraux à suivre pour les campagnes de contrôles périodiques à venir*

Afin d'atteindre les nouveaux objectifs assignés aux contrôles périodiques, le Haut Conseil décide l'application aux campagnes à venir des six principes suivants :

### **1) RETENIR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES COMME POINT D'ENTRÉE DE LA SÉLECTION**

Contrairement au point d'entrée retenu l'année précédente<sup>1</sup>, le commissaire aux comptes sera le seul point d'entrée de sélection pour la mise en œuvre des contrôles périodiques.

Par commissaire aux comptes, il faut entendre le titulaire d'un mandat, personne physique ou morale (société de commissaires aux comptes) inscrite.

### **2) GÉNÉRALISER LE CONTRÔLE GLOBAL DU CABINET**

<sup>1</sup> La sélection proposée en 2004-2005 par la Compagnie a retenu comme point d'entrée le dossier et non le commissaire aux comptes sauf pour ce qui concerne le choix des 3 cabinets parmi les 9 cabinets ayant le plus grand nombre de mandats d'entités faisant appel public à l'épargne.

## Annexe 6.1. (suite)

Par « cabinet », il faut entendre toute structure d'exercice du commissariat aux comptes quelle qu'en soit sa forme.

Le contrôle global de cabinet comprend :

1. Une appréciation de l'efficacité de l'organisation et des procédures mises en place par le cabinet pour exercer l'activité de commissariat aux comptes<sup>2</sup>.

Lorsque cette appréciation fait l'objet d'une vérification sur une sélection de mandats, ces derniers seront choisis de façon à contrôler un nombre suffisant de personnes physiques inscrites, exerçant au nom du cabinet et signataires de mandats du cabinet.

2. Un contrôle de la correcte exécution de la mission légale sur une sélection de mandats du cabinet (contrôle de mandats).

Les critères qui devront être retenus pour opérer un choix de mandats sont les suivants :

- critère d'entités : il convient de sélectionner, d'une part, des mandats concernant des entités faisant appel public à l'épargne (de façon à contrôler les introductions et les demandes de « re-contrôles » et à respecter une rotation de contrôle sur 6 ans), et d'autre part, des entités ne faisant pas appel public à l'épargne et présentant des comptes consolidés qui dépassent un chiffre d'affaires de 100 M€.
- critère quantitatif : le contrôle devra porter sur au moins 10 % du nombre d'heures totales d'audit du cabinet, attribuées à différentes personnes physiques inscrites exerçant au nom du cabinet, avec un contrôle prioritaire sur les mandats représentant un nombre d'heures important et une couverture minimum de 5 % des heures totales d'audit répondant au critère thématique ci-après ;
- critère thématique : le contrôle de mandats devra être ciblé sur les thèmes, les situations et les secteurs spécifiques répondant aux orientations décidées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

### 3) ETENDRE LE CHAMP DU CONTRÔLE

Lorsqu'un cabinet appartient à un « groupe de cabinets » (existence de liens capitalistiques), le contrôle global de l'ensemble des cabinets constituant ce groupe devrait être effectué de préférence au cours de la même campagne. Il en est de même lorsqu'un cabinet appartient à un réseau.

Lorsque l'entité est auditee par plusieurs commissaires aux comptes, dans le cadre du co-commissariat, le contrôle de mandats sera systématiquement étendu aux travaux réalisés par chacun des commissaires aux comptes.

Lorsque l'entité présente des comptes consolidés, le contrôle de mandats sera étendu dans la mesure du possible aux travaux réalisés par les commissaires aux comptes des filiales du groupe, que les contrôleurs légaux soient ou non les mêmes que ceux de l'entité mère.

<sup>2</sup> Conformément aux exigences légales et réglementaires.

#### **4) METTRE EN PLACE UN OUTIL DE SYNTHÈSE DES RISQUES IDENTIFIÉS**

Il est demandé à la Compagnie nationale, dans son rapport au Haut Conseil des résultats des contrôles périodiques, de synthétiser les principaux problèmes rencontrés de manière récurrente par les commissaires aux comptes lors de leurs missions légales pouvant affecter la qualité des comptes et de l'information financière délivrés par les entités.

Il lui est également demandé de synthétiser les difficultés rencontrées par les commissaires aux comptes lors de l'accomplissement de leurs missions et de l'exercice de leur activité.

Ainsi cette remontée d'information contribuera à détecter des facteurs d'insécurité juridique, économique et financière. Elle permettra également de recenser les actions à mettre en œuvre pour faire face à ces difficultés et par là même de contribuer à l'amélioration de la sécurité financière.

Il est également demandé à la Compagnie nationale de vérifier auprès des commissaires aux comptes contrôlés dans quelles conditions et dans quels cas ces derniers ont décidé d'exercer ou de ne pas exercer leur devoir d'alerte.

Enfin, l'outil de synthèse intégrera les éléments d'information provenant des thèmes de contrôles choisis par le Haut Conseil.

#### **5) DÉPAYSER LES CONTRÔLEURS**

Le principe de dépaysement consiste à privilégier l'affectation des contrôleurs aux contrôles des commissaires aux comptes inscrits dans une autre compagnie régionale.

Il répond à la nécessité d'indépendance des contrôleurs. Les contrôles périodiques étant réalisés par des professionnels en exercice, il est nécessaire que ces derniers soient indépendants. Cette affectation devra toutefois être organisée en tenant compte des domaines de compétence des contrôleurs et de leurs éventuels conflits d'intérêts.

#### **6) ADAPTER LES MODALITÉS DU CONTRÔLE GLOBAL DE CABINET**

Compte tenu des différences des cabinets liées à leurs tailles, aux secteurs d'activité dans lesquels ils interviennent, à leurs organisations et à leurs structures, il conviendra d'adapter les outils utilisés pour l'appréciation de l'efficacité de l'organisation et des procédures en fonction du cabinet contrôlé.

L'appréciation de l'organisation et des procédures portera au moins sur les thèmes suivants :

- . le respect des exigences légales et réglementaires, notamment celles relatives à l'indépendance, aux incompatibilités ;

### Annexe 6.1. (suite)

- l'acceptation des missions et l'examen du maintien des missions ;
- l'obligation de formation annuelle ;
- l'obligation d'établir chaque année une déclaration d'activité ;
- l'existence et l'utilisation d'outils méthodologiques appropriés pour la conduite d'une mission légale ;
- l'existence et le recours à une documentation technique à jour.

Compte tenu des différences tenant à la nature des mandats détenus sur des entités (entités faisant appel public à l'épargne, entités faisant appel à la générosité publique, entités d'intérêt public, autres entités ne faisant pas appel public à l'épargne, entités présentant des comptes consolidés, OPCVM, banques, assurances...), les contrôles de mandats seront réalisés à partir d'outils adaptés à la nature de chaque mandat.

Les contrôles de mandats porteront au moins sur les thèmes suivants :

- le respect des normes d'exercice professionnel, des textes légaux et réglementaires applicables ;
- la documentation appropriée des travaux mis en œuvre, comprenant notamment l'examen des principes comptables suivis par l'entité auditee et la vérification de l'information financière diffusée ;
- la cohérence de l'opinion émise avec les conclusions figurant dans le dossier constitué par le commissaire aux comptes à l'occasion de la conduite de sa mission ;
- l'implication des signataires.

## PARTIE 2 : MISE EN APPLICATION POUR LES CONTRÔLES PÉRIODIQUES 2005-2006

Le programme de cette campagne devra être mis en cohérence avec le programme de la campagne précédente, afin d'assurer sur les deux campagnes les principes généraux décrits ci-dessus.

### *Chapitre 1 : Campagne précédente*

Le programme 2004-2005 de contrôle des commissaires aux comptes a été établi à partir d'une sélection de mandats détenus par les commissaires aux comptes. Les dossiers sélectionnés ont été les suivants :

- 129 sociétés faisant appel public à l'épargne, dont 3 enseignes de la grande distribution et 15 à 20 OPCVM,
- 10 filiales françaises significatives de sociétés étrangères : soit 5 cotées sur une place étrangère dont au moins 3 filiales de sociétés américaines et 5 cotées sur le compartiment des valeurs étrangères de la Bourse de Paris dont au moins 3 filiales de sociétés américaines,
- 100 entités ne faisant pas appel public à l'épargne : établissements de crédit, compagnies d'assurance et 2 enseignes de la grande distribution,
- 8 associations dont les ressources financières sont significatives et contrôlées par un commissaire aux comptes membre de la compagnie régionale de Paris ou de Versailles, dont 4 faisant appel à la générosité publique.

Les dossiers constitués par les commissaires aux comptes sur cette sélection d'entités (appelées entités d'intérêt public) ont fait l'objet d'un contrôle vertical<sup>3</sup>. Ce dernier était complété par un contrôle horizontal<sup>4</sup> du cabinet de préférence au cours de la même campagne.

Les commissaires aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public ont fait l'objet :

- . d'un contrôle vertical sur chacun des dossiers d'entités d'intérêt public sélectionnés ;
- . d'un contrôle approfondi des procédures mises en place par les commissaires aux comptes, comprenant une appréciation de ces procédures et la vérification de leur application aux dossiers, objets du contrôle vertical,
- . d'un contrôle de l'activité<sup>5</sup> de chacun des commissaires aux comptes personnes physiques de ces cabinets sur des mandats d'entités autres que d'intérêt public, la même année ou sur une durée ne pouvant excéder 3 ans.

Les commissaires aux comptes ne détenant pas de mandat d'entité d'intérêt public ont fait l'objet d'un contrôle d'activité qui comprenait un contrôle de mandats et un contrôle des

<sup>3</sup> Cette dénomination, retenue pour la campagne 2004-2005, concernait les contrôles de diligences.

<sup>4</sup> Cette dénomination, retenue pour la campagne 2004-2005, concernait le contrôle des procédures.

<sup>5</sup> Contrôle de structure portant sur les procédures mises en place, la formation suivie, les outils de travail et comprenant le suivi des déclarations d'activité.

## Annexe 6.1. (suite)

procédures et de l'organisation, ainsi que la vérification de l'application des procédures sur des mandats.

### *Chapitre 2 : Campagne 2005-2006*

#### 1) APPROCHE CABINET<sup>6</sup>

Il est proposé :

a) La poursuite du contrôle global des cabinets ayant le plus grand nombre de mandats de sociétés cotées :

Pour la campagne 2004-2005, 3 de ces cabinets avaient été sélectionnés. Pour la campagne 2005-2006, 3 autres cabinets seront contrôlés. Les 2 derniers seront contrôlés en 2006-2007, compte tenu de leurs récents rapprochements avec d'autres cabinets. Ces 8 cabinets sont constitués par environ 50 personnes morales inscrites, et regroupent 1 265 personnes physiques inscrites. L'ensemble de ces cabinets détient environ 46 000 mandats.

b) Le contrôle d'au moins 15 cabinets (en dehors des 8 cabinets visés au a) parmi les cabinets ayant le plus grand nombre de mandats. A titre illustratif, il a été constaté que 30 cabinets regroupent 290 personnes physiques inscrites. L'ensemble de ces cabinets détient environ 8 245 mandats.

c) Le contrôle d'autres commissaires aux comptes (en dehors de ceux visés par le a et le b). Ces derniers représentent environ 3 540 personnes morales et 14 000 personnes physiques inscrites dans toute la France (33 régions). Ils détiennent un peu plus de 195 000 mandats. Cette dernière sélection, laissée à l'initiative de la Compagnie nationale, fera l'objet par le Secrétariat général du Haut Conseil d'une vérification de sa conformité avec les principes arrêtés dans la présente décision. Il est toutefois spécifié qu'elle devra porter sur les commissaires aux comptes intervenant dans les secteurs et situations spécifiques décidés par le Haut Conseil. En fonction du nombre de commissaires aux comptes atteint, le deuxième critère de sélection utilisé sera la détention d'au moins un mandat d'entité faisant appel public à l'épargne.

#### 2) APPROCHE THÉMATIQUE

Cette approche doit être croisée avec l'approche cabinet. Elle s'applique à tous les commissaires aux comptes contrôlés, mentionnés aux a, b et c de l'approche cabinet.

Dans le cadre des contrôles de mandats, il conviendra de sélectionner les mandats d'entités répondant aux secteurs, situations spécifiques et thèmes proposés ci-dessous :

Secteurs et situations spécifiques :

<sup>6</sup> La Compagnie nationale a dressé une première répartition des mandats sur la base des déclarations d'activité de l'année 2003 dont elle dispose. Une synthèse de ces données chiffrées montre que le nombre de personnes morales inscrites s'élève à environ 3 600 et regroupe 15 500 personnes physiques inscrites. L'ensemble de cette population détient environ 250 000 mandats.

- entités faisant appel public à l'épargne : sociétés introduites à la cote, « re-contrôles » décidés lors d'une précédente campagne et respect d'une rotation de contrôle de dossier tous les 6 ans ;
- de 20 à 30 associations d'utilité publique ou recevant des subventions publiques,
- de 10 à 20 associations sportives affiliées nationales et locales, fédérations sportives,
- de 20 à 30 entités soumises à une réglementation de protection de l'environnement (recyclage, déchetterie, usine catégorie SEVESO,...),
- de 10 à 30 filiales françaises de sociétés cotées étrangères,
- de 10 à 20 entités de la distribution,
- de 5 à 15 organismes collecteurs de formation professionnelle continue,
- de 5 à 15 institutions de retraites complémentaires,
- de 5 à 15 sociétés civiles de placement immobilier,
- de 20 à 40 organismes de placement collectif en valeurs mobilières comprenant notamment des fonds de gestion alternative,
- groupes dont certaines des filiales ont leur siège dans des pays à fiscalité favorable (paradis fiscaux) ou faisant partie de la liste du GAFI (pays et territoires non coopératifs).

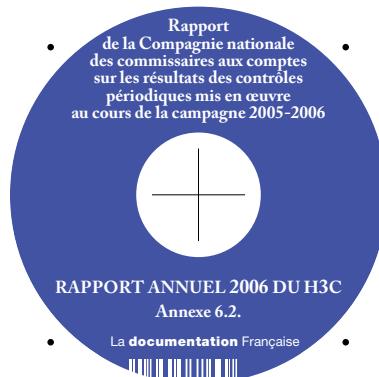
Thèmes :

- information financière diffusée dans le cadre du passage aux IFRS,
- méthodes de comptabilisation des remises clients dans les secteurs concernés,
- utilisation d'instruments financiers tels que les produits dérivés,
- recours à des structures déconsolidantes.

### **LE PRESIDENT**

Annexe 6.2. **Rapport de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes sur les résultats des contrôles périodiques mis en œuvre au cours de la campagne 2005-2006**

(voir CD-Rom)



Annexe 6.3. **Échantillon examiné par le secrétariat général du Haut Conseil au titre de la campagne 2005-2006**

| Catégories  | A          | B          | C1         | C2           | Total        |
|---|------------|------------|------------|--------------|--------------|
| <b>Nombre de cabinets contrôlés par la CNCC</b>             | <b>3</b>   | <b>13</b>  | <b>48</b>  | <b>883</b>   | <b>947</b>   |
| Nombre total de mandats détenus par ces cabinets            | 16 932     | 3 783      | NC         | NC           |              |
| <b>Nombre de dossiers<sup>1</sup> contrôlés par la CNCC</b> | <b>609</b> | <b>263</b> | <b>155</b> | <b>1 872</b> | <b>2 899</b> |
| Dont  |            |            |            |              |              |
| dossiers APE  | 38         | 4          | 43         | NA           |              |
| dossiers autres secteurs                                    | 28         | 6          | 2          | NC           |              |
| dossiers hors secteurs                                      | 543        | 253        | 110        | NC           |              |
| Nombre total d'associés                                     | NC         | 208        | NC         | NC           |              |
| <b>Nombre d'associés contrôlés par la CNCC</b>              | <b>227</b> | <b>118</b> | <b>50</b>  | <b>1 047</b> | <b>1 442</b> |

**Échantillon examiné par le Secrétaire général**

|  |           |           |          |           |            |
|--|-----------|-----------|----------|-----------|------------|
| <b>En nombre de cabinets contrôlés</b> | <b>3</b>  | <b>5</b>  | <b>6</b> | <b>9</b>  | <b>23</b>  |
| <b>En nombre de mandats</b>            | <b>77</b> | <b>13</b> | <b>6</b> | <b>19</b> | <b>115</b> |
| <b>En nombre d'associés</b>            | <b>57</b> | <b>15</b> | <b>6</b> | <b>13</b> | <b>91</b>  |

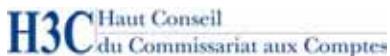
1. Le terme dossier utilisé par la Compagnie nationale désigne le dossier constitué par les commissaires en tant qu'organe de contrôle légal d'une entité. Un dossier peut concerter différents mandats si le commissariat aux comptes est exercé par plusieurs commissaires aux comptes.

NA : non applicable

NC : non communiqué

Annexe 6.4.

## Décision n° 2006-01 de la séance du 4 mai 2006



**DECISION 2006-01**

### ***Décision du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes***

***Contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes***

***Définition du cadre, des orientations, et des modalités des contrôles périodiques***

***Contrôles effectués par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou les compagnies régionales***

***Campagne 2006-2007***

***Séance du 4 mai 2006***

## **1. RAPPEL DES DECISIONS PRISES PAR LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES<sup>1</sup>**

### **1.1 LE CADRE**

Lors de la séance du 10 juin 2004, le Haut Conseil a demandé à la Compagnie nationale d'instaurer, dès la campagne 2004-2005, un cadre unique de contrôle – le contrôle national de qualité – mettant fin aux trois types d'examen d'activité en vigueur jusqu'à la campagne 2003-2004. Ce cadre unique implique, selon le Haut Conseil, une homogénéisation et une coordination des contrôles par la Compagnie nationale.

La nécessité de maintenir ce cadre a été réaffirmée dans une décision du 7 juillet 2005 applicable à la campagne 2005-2006 et aux campagnes à venir.

### **1.2 LES ORIENTATIONS**

#### **1.2.1 Mise en place d'un contrôle global de cabinet<sup>2</sup>**

Désistant des orientations applicables à la campagne 2004-2005, le Haut Conseil a demandé de réaliser un contrôle global de cabinet, dont la mise en place devrait être facilitée par la création d'un cadre unique de contrôle.

<sup>1</sup> En application des articles L. 821-1, L. 821-7 et L. 821-9 du Code de commerce.

<sup>2</sup> Notion désignant un commissaire aux comptes personne morale inscrit ou plus généralement tout détenteur de mandats de commissariat aux comptes.

*Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

Ce contrôle global devait être atteint en combinant un contrôle des procédures<sup>3</sup> du cabinet (dénommé contrôle horizontal) et un contrôle des diligences mises en œuvre par un commissaire aux comptes sur des mandats sélectionnés (dénommé contrôle vertical).

Dans sa décision du 7 juillet 2005, applicable à la campagne suivante, le Haut Conseil a demandé de systématiser le contrôle global de cabinet à toute structure d'exercice du commissariat aux comptes quelle qu'en soit la forme juridique.

Le contrôle global de cabinet comprenait désormais, selon le Haut Conseil, une appréciation de l'efficacité de l'organisation et des procédures mises en place par un cabinet pour exercer son activité. Cette appréciation devait s'appuyer sur la vérification de la correcte application de ces procédures par les associés signataires du cabinet sur une première sélection de mandats. Elle devait être complétée de la vérification de la correcte exécution de la mission légale sur une seconde sélection de mandats du cabinet.

Cette dernière sélection devait porter sur un contrôle de 10 %, au moins, du nombre d'heures totales d'audit d'un cabinet avec un minimum de 5 % de ces heures répondant à une approche thématique, en termes de secteurs, situations spécifiques et thèmes de vérification, fixés par le Haut Conseil.

### **1.2.2 Programme de contrôle**

Dans sa décision du 7 juillet 2005, le Haut Conseil a demandé à la Compagnie nationale de retenir comme unique point d'entrée du contrôle, le cabinet.

La mise en application de ce principe pour la campagne 2005-2006 était assortie d'une classification des commissaires aux comptes selon trois catégories de cabinets : ceux détenant le plus grand nombre de mandats de sociétés cotées, ceux détenant un grand nombre de mandats, puis les autres cabinets.

Ce point d'entrée devait amener ensuite la Compagnie nationale à sélectionner des mandats détenus par ces cabinets.

Pour les campagnes 2004-2005 et 2005-2006, la liste des secteurs, situations et thèmes de vérification retenus a été la suivante :

*Secteurs et situations spécifiques :*

- entités faisant appel public à l'épargne (sociétés introduites à la cote, « re-contrôles » décidés lors d'une précédente campagne et respect d'une rotation de contrôle de dossier tous les 6 ans) ;
- organismes de placement collectif en valeurs mobilières comprenant notamment des fonds de gestion alternative ;
- filiales françaises significatives de sociétés étrangères cotées ;

---

<sup>3</sup> Complété par la vérification de l'application des procédures sur certains mandats.

## Annexe 6.4. (suite)

### *Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

- entités ne faisant pas appel public à l'épargne : établissement de crédit, compagnies d'assurances, groupes présentant des comptes consolidés qui dépassent un chiffre d'affaires de 100 M€ ;
- associations d'utilité publique ou recevant des subventions publiques, dont certaines faisant appel à la générosité publique ;
- associations sportives affiliées nationales et locales, fédérations sportives ;
- entités soumises à une réglementation de protection de l'environnement (recyclage, déchetterie, usine catégorie SEVESO,...) ;
- entités de la distribution ;
- organismes collecteurs de formation professionnelle continue ;
- institutions de retraites complémentaires ;
- sociétés civiles de placement immobilier ;
- groupes dont certaines des filiales ont leur siège dans des pays à fiscalité favorable (paradis fiscaux) ou faisant partie de la liste du GAFI (pays et territoires non coopératifs).

#### *Thèmes de vérification :*

- information financière diffusée dans le cadre du passage aux IFRS,
- méthodes de comptabilisation des remises clients,
- utilisation d'instruments financiers tels que les produits dérivés,
- recours à des structures déconsolidantes.

#### **1.2.3 Autres principes à suivre**

Dans sa décision du 7 juillet 2005, le Haut Conseil a demandé d'appliquer les autres principes suivants :

- l'extension des contrôles dans les cas suivants :
  - lorsqu'un cabinet contrôlé appartient à un « groupe de cabinets<sup>4</sup> », le contrôle de l'ensemble des cabinets constituant ce groupe doit être effectué de préférence au cours de la même campagne ;
  - lorsqu'une mission légale est exécutée par différents commissaires aux comptes, la vérification des diligences doit porter sur les travaux réalisés par chacun d'eux ;
  - lorsqu'une entité, concernée par la sélection d'un mandat d'un cabinet, présente des comptes consolidés, la vérification des diligences doit porter sur les travaux réalisés par les commissaires aux comptes des filiales de cette entité<sup>5</sup> ;
- la mise en place d'un outil de synthèse des risques identifiés retraçant les principaux problèmes et difficultés rencontrés par les commissaires aux

<sup>4</sup> De part l'existence de liens capitalistiques, ou d'affiliation à un réseau.

<sup>5</sup> Que les commissaires aux comptes soient ou non les mêmes que ceux de l'entité mère.

*Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

comptes lors de l'accomplissement de leurs missions légales et de l'exercice de leur activité ;

- le dépassement des contrôleurs dans l'objectif de renforcer l'indépendance des contrôleurs ;
- l'adaptation des modalités du contrôle global de cabinet aux différences des cabinets, en termes de taille, de nature de mandats détenus, d'organisation et de structure.

### **1.3 LES MODALITES**

Pour la campagne 2004-2005, le Haut Conseil a précisé en premier lieu, les modalités de combinaison des deux types de contrôles. Ainsi, lorsqu'il était procédé à un contrôle vertical, un contrôle horizontal du cabinet devait être mis en œuvre de préférence au cours de la même campagne. Pour la réalisation des contrôles horizontaux, le Haut Conseil a demandé à la Compagnie nationale d'en assurer une supervision effective et de veiller à ce qu'ils soient menés de manière coordonnée par l'ensemble des intervenants du contrôle qualité.

En deuxième lieu, il a envisagé de manière spécifique les contrôles horizontaux des cabinets détenant des mandats de sociétés faisant appel public à l'épargne (voir décision du 10 juin 2004).

En troisième lieu, il a estimé nécessaire que les intervenants du contrôle qualité présentent toute garantie de compétence, de professionnalisme et d'indépendance dans la conduite des contrôles (voir décision du 13 janvier 2005).

En dernier lieu, le Haut Conseil a pris acte en janvier 2005 de l'organisation et des procédures mises en place par la Compagnie nationale concernant la conduite des contrôles au cours de la campagne 2004-2005. Il a également précisé qu'une analyse de leur pertinence serait menée à l'issue de la campagne en vue d'apporter des améliorations pour les campagnes futures et de vérifier qu'elles avaient permis d'effectuer les contrôles périodiques des commissaires aux comptes conformément à la décision du 10 juin 2004.

## **2. APPLICATION PAR LA COMPAGNIE NATIONALE DES DECISIONS. APPRECIATION PAR LE HAUT CONSEIL**

Le secrétaire général du Haut Conseil a examiné<sup>6</sup> un certain nombre de dossiers établis par la Compagnie nationale à l'occasion des contrôles effectués au cours de la campagne 2004-2005.

Il a aussi vérifié l'adéquation de la sélection des cabinets puis des mandats de ces cabinets à la décision du 7 juillet 2005.

---

<sup>6</sup> L'examen a consisté à s'assurer de la bonne exécution des contrôles périodiques et de l'adéquation des modalités mises en œuvre par la Compagnie nationale aux décisions du Haut Conseil.

*Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

Après en avoir fait rapport au Haut Conseil, ce dernier a effectué les constats qui suivent :

**2.1 LES CONTROLES EFFECTUÉS N'ONT PAS ABOUTI A UN CONTROLE GLOBAL DES CABINETS DETENANT DES MANDATS EIP<sup>7</sup>**

Les contrôles horizontaux effectués au cours de la campagne 2004-2005 sur ces cabinets ne peuvent être considérés comme ayant été réalisés conformément à la décision du Haut Conseil :

1. Si les contrôles mis en place ont permis de s'assurer de l'existence des procédures et de les appréhender, ils n'ont validé ni l'application des dites procédures par les associés et les collaborateurs du cabinet ni leur efficacité.
2. Le contrôle de l'application des procédures à des mandats EIP n'a pas été systématiquement effectué au cours de cette campagne.
3. Le contrôle de l'application des procédures à d'autres mandats de chacun des associés signataires, objet d'un contrôle de mandat EIP, et à d'autres mandats du cabinet contrôlé n'a pas été mis en œuvre au cours de cette campagne.

La Compagnie nationale a précisé qu'elle sera en mesure de réaliser le contrôle de l'application des procédures des cabinets concernés lors de la campagne 2005-2006.

Cependant, ces contrôles seront conduits par d'autres contrôleurs, sur d'autres mandats et à l'aide d'outils méthodologiques différents. La question de la cohérence des contrôles de procédures avec les contrôles sur les mandats reste posée.

Compte tenu de ces éléments, le Haut Conseil estime que le contrôle de qualité réalisé au cours de la campagne 2004-2005 n'a pas abouti à un contrôle dit global de cabinet.

**2.2 LES CONTROLES EFFECTUÉS ONT CONDUIT A CONTROLER L'ENSEMBLE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES PERSONNES PHYSIQUES SIGNATAIRES D'UN CABINET, CE QUI N'ETAIT PAS DEMANDE PAR LE HAUT CONSEIL**

La Compagnie nationale a délégué aux compagnies régionales le contrôle des mandats non EIP des cabinets détenteurs par ailleurs de mandats EIP. Cette délégation a abouti à une application du contrôle de qualité à chacun des signataires d'un même cabinet.

Cette extension des contrôles s'est traduite, pour ces signataires, par une vérification, sur leurs mandats non EIP, de la mise en œuvre de la méthodologie d'audit. Elle n'avait pas été demandée par le Haut Conseil.

<sup>7</sup> Dans ses orientations de la campagne 2004-2005, le Haut Conseil avait demandé que les contrôles de cabinets portent sur des détenteurs de mandats concernant des entités spécifiques. Ces entités ont été appelées par la Compagnie nationale *entités d'intérêt public* (EIP).

*Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

Ce contrôle systématique de l'ensemble des signataires d'un même cabinet a été maintenu sur la campagne 2005-2006.

**2.3 LES CONTROLES DES CABINETS NE DETENANT PAS DE MANDAT EIP N'ONT PAS ETE MIS EN ŒUVRE DANS LE CADRE UNIQUE DEFINI PAR LE HAUT CONSEIL**

La Compagnie nationale a délégué aux compagnies régionales le contrôle des commissaires aux comptes personnes morales ou personnes physiques ne détenant pas de mandat EIP (ce contrôle est dénommé par la Compagnie nationale, contrôle horizontal délégué en région<sup>8</sup>).

Cette délégation a conduit à laisser une autonomie aux compagnies régionales qui ont organisé une sélection directe des commissaires aux comptes à contrôler, aux fins essentiellement de respecter l'obligation figurant au décret du 12 août 1969 de contrôler tout commissaire aux comptes inscrit au moins une fois tous les 6 ans.

L'étude des listes de commissaires aux comptes sélectionnés, fournies par les compagnies régionales pour la campagne 2005-2006, confirme ce constat.

Par ailleurs, le manque d'homogénéité des informations fournies par chacune des compagnies régionales ne permet pas de s'assurer du respect par celles-ci d'une approche cabinet. En effet, il s'agit de listes de commissaires aux comptes personnes physiques sélectionnés pour lesquelles il n'est pas toujours possible d'identifier le cas échéant leur cabinet d'appartenance.

Cependant la Compagnie nationale s'est engagée à restituer au Haut Conseil des informations plus complètes et homogènes.

**2.4 LE POINT D'ENTREE UNIQUE DU CONTROLE N'A PAS ETE LE CABINET**

Pour atteindre la quantité de mandats à contrôler, selon l'indication fixée par le Haut Conseil dans le cadre de l'approche thématique de sa décision du 7 juillet 2005, la Compagnie nationale a sélectionné certains d'entre eux au sein des cabinets ayant déjà fait l'objet d'un contrôle au cours de la campagne précédente.

Ce mode de sélection ne respecte pas le point d'entrée unique du contrôle retenu par le Haut Conseil.

**2.5 L'ORGANISATION ET LES PROCEDURES MISES EN PLACE PAR LA COMPAGNIE NATIONALE POUR CONDUIRE LES CONTROLES PERIODIQUES NECESSITENT DES AMENAGEMENTS**

Une première analyse de la nouvelle organisation mise en place par la Compagnie nationale a été menée en se fondant sur les procédures de conduite du contrôle et les supports

<sup>8</sup> Il recouvre le contrôle des procédures et la vérification de l'application des procédures et du respect de la méthodologie d'audit sur un échantillon de mandats représentatif de l'activité d'un commissaire aux comptes.

## Annexe 6.4. (suite)

### *Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

de contrôles mis à la disposition des contrôleurs qualité de la Compagnie nationale et des compagnies régionales.

Après avoir constaté que la Compagnie nationale avait fait évoluer ses structures et ses procédures afin de se conformer aux décisions du Haut Conseil, ce dernier a toutefois estimé que l'organisation des contrôles périodiques nécessitait de nouveaux aménagements.

Il a notamment demandé à la Compagnie nationale, par courrier en date du 27 octobre 2005, de prendre en compte les points suivants :

- 1.achever la mise en place du contrôle national de qualité,
- 2.tirer les conséquences de la modification du point d'entrée du contrôle (le cabinet),
- 3.s'assurer de l'indépendance des contrôleurs qualité,
- 4.rationaliser les outils de contrôle,
- 5.renforcer le contradictoire,
- 6.mettre en place une méthodologie de restitution des résultats du contrôle qui permette au Haut Conseil d'assurer son rôle en matière de supervision et suivi des contrôles.

En ce qui concerne les points 1, 2 et 4 les aménagements n'étaient pas matériellement réalisables pour la campagne 2004-2005.

En application du point 3, la Compagnie nationale a mis en place, conformément à la décision du Haut Conseil du 13 janvier 2005, la signature systématique par les contrôleurs et superviseurs d'une attestation d'indépendance vis-à-vis du commissaire aux comptes contrôlé, pour la campagne 2005-2006. Cette modalité, qui aurait dû être appliquée dès la campagne 2004-2005, visait à formaliser l'absence de situation de conflits d'intérêts du contrôleur vis-à-vis du contrôlé. Quant au principe de dépassement des contrôleurs figurant dans la décision du 7 juillet 2005, il n'a pas été concrétisé pour la campagne 2005-2006. Une réflexion avec les compagnies régionales a été engagée par la Compagnie nationale. Le Haut Conseil a obtenu en avril 2006 une synthèse des premiers échanges sur l'application de ce principe.

Concernant les aménagements demandés aux points 5 et 6, le Haut Conseil a estimé que l'absence de formalisation du contradictoire, au stade de la supervision et à celui des conclusions, pouvait entraîner une perte d'information et constituer l'une des causes d'absence de motivation des conclusions des contrôles. Le Haut Conseil a demandé de modifier la restitution et la remontée des résultats, pour aboutir à :

- une restitution appropriée par cabinet ;
- une restitution des résultats individuels au secrétariat général du Haut Conseil, à l'aide d'une « fiche de résultats », qui comprenne une motivation suffisante des résultats.

La Compagnie nationale a modifié la manière de restituer les résultats individuels. Ainsi, pour la campagne 2005-2006, les restitutions faites aux contrôlés et au secrétariat général du Haut Conseil ont été homogénéisées à l'aide d'un support unique. La réflexion reste encore à mener sur la restitution des résultats par cabinet.

*Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

Le Haut Conseil a également souhaité que la Compagnie nationale modifie la méthode utilisée pour établir son rapport sur les résultats des contrôles réalisés<sup>9</sup>. A la date de rédaction de cette décision, la Compagnie nationale vient de faire rapport au Haut Conseil des résultats des contrôles réalisés sur la campagne 2004-2005. L'appréciation de la méthode de restitution utilisée par la Compagnie nationale figurera dans le rapport annuel du Haut Conseil.

**3. DECISION DU HAUT CONSEIL RELATIVE AU CADRE, AUX ORIENTATIONS ET AUX MODALITES DES CONTROLES PERIODIQUES AU TITRE DE LA CAMPAGNE 2006-2007**

**3.1 CADRE ET ORIENTATIONS**

Le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de tirer toutes les conséquences de l'instauration d'un cadre unique des contrôles périodiques des commissaires aux comptes.

Il décide, pour cette campagne, de maintenir les principes généraux figurant dans sa décision du 7 juillet 2005, sous réserve des précisions et des modalités qui suivent.

Par ailleurs, le principe de dépassement des contrôleurs qui répond à la nécessité de renforcer l'indépendance des contrôleurs devra être reconstruit dans le cadre d'une réflexion plus générale à mener sur l'indépendance des contrôleurs qualité.

Le Haut Conseil décide de maintenir les secteurs, situations spécifiques et thèmes de vérification fixés lors de ses dernières décisions, tels que présentés au paragraphe 1.2.2 ci-dessus, afin de permettre d'approfondir l'analyse des situations à risque concernant ces secteurs.

Enfin, le Haut Conseil réitère sa demande d'organiser un contrôle national de qualité qui conduise à des résultats par cabinet.

**3.2 MODALITES<sup>10</sup>**

**3.2.1 Adapter les procédures de conduite du contrôle qualité pour obtenir un contrôle global de cabinet**

Le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de mettre en place, dès cette campagne, un contrôle global de cabinet.

Le contrôle global de cabinet consiste à attester de l'existence, au sein d'un cabinet, des procédures destinées à garantir la qualité de l'audit et l'indépendance de l'auditeur, à vérifier la correcte exécution de la mission légale par les signataires sur une sélection de mandats, et à s'assurer, sur cette même sélection, de l'effectivité et de l'efficacité des

<sup>9</sup> Rendu obligatoire par l'article 28 du décret du 12 août 1969 modifié.

<sup>10</sup> Conformément à l'article 20 de son règlement intérieur, le Haut Conseil a recueilli les observations de la Compagnie nationale sur les conditions de mise en œuvre des modalités des contrôles périodiques.

## Annexe 6.4. (suite)

### *Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

procédures. En ce qui concerne la sélection des mandats d'un cabinet, elle devra respecter les exigences présentées au paragraphe 4.2.5, et devra couvrir un nombre<sup>11</sup> de mandats représentatif de l'activité d'un cabinet.

La vérification de la correcte application des procédures des cabinets devra être effectué en cohérence avec l'analyse de ces procédures effectuée dans un premier temps par les contrôleurs qualité, de façon à ne plus effectuer deux contrôles de nature différente et sans lien véritable entre eux.

Par ailleurs, le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale d'organiser une appréciation des résultats issus d'un contrôle global de cabinet après la réalisation complète de ce contrôle. Cette organisation devrait conduire la Compagnie nationale à ne pas réunir de chambre<sup>12</sup> pendant le déroulement du contrôle.

Enfin, il est demandé à la Compagnie nationale de ne pas étendre ses vérifications à chacun des commissaires aux comptes inscrits signataires de mandats au nom d'un même cabinet.

#### **3.2.2 Modifier la durée d'un contrôle**

Actuellement la période de contrôle chez les commissaires aux comptes sélectionnés se déroule entre les mois de septembre et décembre.

En raison de cette organisation du contrôle de qualité, la vérification de l'application des procédures aux mandats n'a pu être réalisé au cours de la campagne 2004-2005. En effet, les contrôleurs, désignés pour effectuer des contrôles sur ces mandats, ne disposaient pas des constats effectués par les contrôleurs chargés d'examiner, sur la même période, les procédures du cabinet.

Le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de s'organiser de manière à terminer le contrôle des cabinets sélectionnés au programme 2006-2007 au plus tard en fin d'année civile 2006. Cette demande a pour objectif d'obtenir des résultats complets par cabinet au cours du 1<sup>er</sup> semestre 2007.

Pour respecter ce délai, le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de lui restituer les résultats des contrôles à l'issue du contrôle de chacun des cabinets sans attendre le rapport final synthétisant les résultats d'une campagne. Il propose également de réduire le nombre de commissaires aux comptes à contrôler. La quantité devra être fixée en retenant des objectifs clairs à atteindre, en termes de volume, lesquels seront soumis pour accord au Haut Conseil.

<sup>11</sup> Il sera à déterminer avec la Compagnie nationale.

<sup>12</sup> Une chambre est chargée d'apprécier les résultats d'un contrôle de mandat ou d'un contrôle de procédures. Elle est composée de commissaires aux comptes, membres des commissions qualité de la Compagnie nationale ou des compagnies régionales.

*Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

### **3.2.3 Appliquer le cadre unique fixé par le Haut Conseil aux régions**

Le Haut Conseil demande de tirer toutes les conséquences de la mise en place d'un contrôle national de qualité en termes d'homogénéisation et de coordination des contrôles. Il convient notamment d'éviter les doublons entre les intervenants et de veiller à ce qu'un cabinet ne fasse pas l'objet de plusieurs contrôles lors d'une même campagne.

Enfin, il a été constaté que les délégations de contrôles consenties aux compagnies régionales par la Compagnie nationale induisaient une organisation complexe aux multiples intervenants. Les méthodes de contrôles doivent être unifiées afin de garantir une cohérence des contrôles effectués.

### **3.2.4 Faire respecter la périodicité légale des contrôles périodiques en ciblant mieux les contrôles**

Selon l'article 66-1 du décret du 12 août 1969 modifié, les contrôles périodiques sont effectués sur pièces ou sur place, et sont réalisés au moins tous les 6 ans, selon les orientations, le cadre et les modalités définis par le Haut Conseil.

Selon la 8ème directive, le contrôle des commissaires aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public doit être organisé tous les 3 ans. Le contrôle des autres commissaires aux comptes doit respecter une périodicité de 6 ans.

La périodicité s'appliquera aussi bien aux commissaires aux comptes personnes physiques qu'aux personnes morales.

Afin de respecter ces délais, le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de mieux cibler les contrôles en adaptant leurs modalités à la taille des cabinets et à la nature des mandats détenus, conformément au sixième principe de la décision du 7 juillet 2005.

Par ailleurs, une réflexion devra être menée sur ce que revêt un contrôle sur pièces.

### **3.2.5 Ne pas utiliser l'approche thématique pour contrôler des mandats de commissaires aux comptes qui n'ont pas fait l'objet d'une sélection par l'approche cabinet**

Le Haut Conseil réitère sa demande consistant à sélectionner tout d'abord des cabinets, puis à sélectionner des mandats, à l'intérieur de ces cabinets.

La sélection des mandats d'un cabinet devra respecter les secteurs et situations spécifiques définis par le Haut Conseil et être faite de façon aléatoire et en se fondant sur une approche par les risques. Elle devra aussi prendre en considération les contrôles déjà opérés lors de campagnes précédentes.

Annexe 6.4. (suite et fin)

*Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

### **3.2.6 Adapter les questionnaires actuellement utilisés par les contrôleurs qualité**

Après avoir analysé les questionnaires de contrôles périodiques utilisés pour la campagne 2005-2006 par la Compagnie nationale et les compagnies régionales, le Haut Conseil s'est interrogé sur leur contenu et l'exploitation qui en est faite.

En effet, il a notamment été constaté que ces supports comprennent des questions sur la qualité des diligences des commissaires aux apports et à la fusion qui ne relèvent pas de la mission légale au sens strict du terme.

De même, il a été observé que les questionnaires faisaient référence à des textes non encore applicables (ISQC1, projet de Code de déontologie, projets de normes).

Enfin, ils n'appréhendaient pas la totalité des situations relatives à l'indépendance. En effet, le champ des questions ne couvre pas la problématique liée aux prestations de service réalisées au profit d'entités autres que celles dont le mandat fait l'objet d'un contrôle. Les questions ne couvrent pas non plus la vérification des activités interdites à un commissaire aux comptes. Il convient de signaler que le nouvel article 66 du décret du 12 août 1969 autorise dorénavant ce type de vérification.

Par conséquent, le Haut Conseil demande une modification des questionnaires et leur adaptation aux profils et à la taille des cabinets. Par ailleurs, les questionnaires devraient être structurés de façon à permettre de faciliter une vision synthétique sur le fonctionnement d'un cabinet contrôlé.

*Christine THIN*

*Présidente*

**RAPPORT DE LA COMPAGNIE NATIONALE  
DES COMMISSAIRES AUX COMPTES  
SUR LES RESULTATS DES CONTROLES PERIODIQUES  
MIS EN ŒUVRE AU COURS DE LA  
CAMPAGNE 2005-2006**

**Les décisions prises dans les cas relevés sont mises en évidence dans chaque paragraphe.**

## **1. INTRODUCTION**

Les résultats des contrôles sont présentés en suivant la typologie des cabinets telle qu'elle est précisée dans la décision 2005-03 du Haut Conseil du commissariat aux comptes :

- cabinets a) : cabinets ayant le plus grand nombre de mandats d'entités cotées,
- cabinets b) : cabinets détenant un nombre significatif de mandats,
- cabinets c) : autres cabinets en distinguant ceux qui détiennent des mandats d'entités APE.

Par mesure de simplification on retient l'appellation cabinet, qu'il s'agisse de cabinets individuels ou de cabinets pluri-associés.

Pour chaque catégorie de cabinets il sera rendu compte des constats ressortant de l'examen des procédures ou de l'organisation en place et ensuite de l'application des procédures et du contrôle des diligences, sur une sélection de mandats. Sur ce deuxième aspect il ne sera fait état que des points touchant la déontologie et des remarques significatives susceptibles d'avoir une incidence sur l'opinion formulée. Les autres recommandations sont formulées à titre essentiellement pédagogique, chaque cabinet concerné en a été informé, elles sont évoquées de façon globale sans être rattachées à une catégorie de cabinet ni reprises de façon détaillée dans ce rapport. Elles portent à des degrés divers sur la mise en œuvre de la démarche d'audit et elles peuvent nécessiter des améliorations ponctuelles sans cependant remettre en cause les fondamentaux.

Le Haut Conseil ayant souhaité que des mandats soient sélectionnés dans des secteurs spécifiques, une dernière partie sera consacrée aux points particuliers qui ont pu être mis en exergue sur certains de ces secteurs. L'analyse des points concernant les entités cotées est intégrée dans l'analyse des résultats présentée par cabinet.

Les conclusions des contrôles présentées dans ce rapport, sont celles qui ont été communiquées aux commissaires contrôlés, sous réserve de l'appréciation qui pourra être formulée, le cas échéant, par le secrétariat général du Haut Conseil du commissariat aux comptes à l'issue de ses travaux de supervision. Elles n'ont pas été soumises à ce stade à l'appréciation du Haut Conseil, l'examen par le Secrétariat général de certains dossiers individuels intervenant en effet seulement après les réunions des chambres appelées à donner ces conclusions.

## **2. CABINETS a)**

3 cabinets sur les 8 composant cette catégorie ont été contrôlés.

### **2.1 Evaluation des procédures et de l'organisation**

Les procédures des cabinets a) s'avèrent dans leur ensemble satisfaisantes et de nature à garantir l'indépendance et la qualité de l'audit.

Néanmoins, il a été demandé à ces cabinets d'adapter les procédures d'acceptation des missions compte tenu des nouvelles dispositions introduites par le code de déontologie de la profession de commissaires aux comptes publié le 16 novembre 2005. Pour un cabinet, il a également été demandé de mieux préciser la nature des relations avec un cabinet d'avocats et une société de conseils et pour un autre de mieux formaliser la recherche de conflits d'intérêts préalable à toute acceptation de mission.

Il ressort également de ce contrôle que la procédure de contrôle qualité interne de ces cabinets doit être redéfinie au regard des règles en matière de secret professionnel, et dans un cas il a été demandé de renforcer le suivi des éléments ressortant du contrôle de qualité interne.

### **2.2 Application des procédures et contrôle des diligences sur les mandats sélectionnés**

La vérification de l'application des procédures de ces cabinets, ainsi que le contrôle des diligences d'audit, a été réalisée au travers de la revue de :

- 38 dossiers d'entités émettant des actions sur un marché réglementé (appelés dossiers cotés),
- 28 dossiers d'entités entrant dans les autres secteurs déterminés par le Haut Conseil du commissariat aux comptes,
- 543 autres dossiers.

soit un total de 609 dossiers, sur les 16 932 mandats détenus par ces cabinets.

Dans le cadre du contrôle des dossiers, les équipes de contrôleurs se sont assurées de la correcte application des procédures relatives notamment au respect des règles d'indépendance, à l'acceptation et au maintien de la mission, au contrôle de la mission (revue indépendante et processus de supervision).

Il ressort de ces contrôles que les procédures de ces cabinets ont été correctement appliquées.

Pour ces mêmes dossiers, le respect des règles déontologiques, la méthodologie d'audit retenue, l'étendue des diligences et la qualité de l'information financière ont été appréciés.

## 2.2.1 Déontologie appliquée aux dossiers

### 2.2.1.1 *Appréciation de la compatibilité des prestations autres que l'audit avec les règles déontologiques*

L'examen des prestations autres que l'audit a été mené pour les sociétés cotées à partir de l'état d'inventaire des prestations, établi par chaque commissaire aux comptes, et de l'information donnée aux actionnaires dans les documents de référence.

L'examen réalisé sur chaque dossier a pour objectif de s'assurer que lorsque des prestations sont réalisées, soit par le commissaire aux comptes, soit par une entité membre de son réseau, elles ne sont pas interdites ou de nature à avoir une incidence sur son indépendance ou l'apparence de son indépendance.

Pour les dossiers non cotés, les équipes de contrôleurs s'assurent de la cohérence entre le montant des honoraires et les temps passés et apprécient ces informations par rapport notamment à la nature de la société contrôlée. Ils s'informent, le cas échéant, sur la nature des prestations autres que l'audit qui ont pu être réalisées sans toutefois que l'information préalable sur ces prestations ne soit aussi formalisée et systématique que pour les dossiers cotés.

#### a) *Dossiers cotés*

Des prestations autres que l'audit ont été déclarées dans 51 % des dossiers cotés contrôlés.

Ces dernières n'ont pas été considérées comme incompatibles avec les règles déontologiques en vigueur au moment de leur réalisation. Ces prestations ont plus particulièrement porté sur les thèmes suivants et ont pu concerner les mêmes dossiers :

- revue des options comptables dans le cadre du passage aux normes IFRS (14 dossiers),
- missions de revue juridique et fiscale réalisées sur des filiales étrangères par des membres du réseau (11 dossiers),
- travaux complémentaires dans le cadre de l'introduction en bourse (validation des informations fournies dans le document d'introduction) (3 dossiers),
- audits d'acquisition (2 dossiers).

Une mission d'assistance à l'interprétation de nouvelles règles fiscales britanniques, réalisée par un membre du réseau a retenu plus particulièrement l'attention. La chambre qualité et l'AMF ont considéré cette prestation comme acceptable au moment de sa réalisation au regard des textes en vigueur et notamment des dispositions du texte d'application de l'article 33 §05 du code de déontologie professionnelle qui prévoyait pour les prestations réalisées à l'étranger « un examen et une prise de responsabilité solidaire lors de la revue commune du collège des commissaires, l'examen portant sur la traduction comptable des opérations et non sur la compatibilité déontologique des prestations des réseaux ».

*Il a été estimé que :*

- *la prestation décrite ci-dessus devrait être réexaminée à la lecture du nouveau code de déontologie (art. 24), dans la mesure où elle pourrait avoir une incidence future sur les comptes,*
- *dans un second cas, il a été recommandé de mieux documenter l'analyse a priori de la compatibilité des prestations réalisées par le réseau avec les règles déontologiques.*

*b) Dossiers non cotés*

Sur les dossiers non cotés, à l'exception d'un dossier, il n'a pas été relevé de prestations incompatibles avec les règles déontologiques en vigueur au moment de leur réalisation.

*Sur ce dossier, il est apparu qu'un doute existait sur l'étendue de la mission réalisée par le commissaire aux comptes. Ce cas a été transmis en chambre de discipline.*

*De plus, il est apparu dans un autre cas, sans qu'il n'ait été relevé de prestations incompatibles avec les règles déontologiques, qu'il convenait de réexaminer l'intervention d'un cabinet d'avocats, précédemment lié au réseau, compte tenu des dispositions introduites par le nouveau code de déontologie et de l'évolution plus générale du dit réseau.*

#### *2.2.1.2*

#### *Autres points de nature à affecter la déontologie*

Il a été recommandé à 7 associés de ces cabinets de formaliser la décision de maintien de la mission et/ou d'acceptation de la mission.

Les contrôleurs ont mis en évidence à plusieurs reprises (pour 42 associés, soit dans 19 % des associés contrôlés) qu'il convenait d'établir pour plusieurs dossiers des demandes de dérogation motivées dans la mesure où les budgets de contrôle étaient inférieurs au barème du décret de 1969. Il convient de noter qu'il n'a pas par ailleurs été conclu que ces budgets étaient insuffisants.

Par ailleurs, il a été considéré sur 7 dossiers (dont un coté) qu'il convenait de revoir les relations avec le co-commissaire aux comptes afin de mieux respecter les dispositions de la norme 1-201 de la CNCC (référentiel juillet 2003) et notamment sur l'implication équilibrée de chaque cabinet dans le contrôle du dossier.

Il a également été noté sur 8 dossiers (dont un coté) que le budget de contrôle était insuffisant pour permettre une correcte application des diligences professionnelles, sans cependant entraîner des insuffisances notoires.

Enfin, il a été mis en exergue qu'un associé d'un des cabinets était signataire dans trois cabinets, contrairement aux dispositions de l'article L.822-9 du code de commerce.

*Dans ce dernier cas la CRCC a demandé à être informée de la régularisation de cette situation. Lors de la chambre statuant sur le rapport de synthèse du cabinet il nous a été confirmé que la situation était régularisée.*

## *1.2 Appréciation de l'opinion formulée*

Il ressort du contrôle des dossiers que dans 37 cas (soit dans 6 % des dossiers contrôlés) certains éléments étaient de nature à affecter l'émission de l'opinion.

### *2.2.2.1 Constats ressortant de l'audit réalisé par les commissaires aux comptes, non pris en compte dans l'opinion*

Dans 5 dossiers (un seul dossier coté), il a été considéré que les commissaires aux comptes auraient dû s'interroger sur les conséquences sur leur opinion des points relevés lors de leur audit et qui découlaient des situations suivantes :

l'existence dans un dossier d'ajustements non comptabilisés s'avérant significatifs en valeur absolue par rapport aux éléments des comptes définitifs tels que notamment le résultat net. Ces ajustements concernaient des postes pour lesquels les méthodes d'évaluation font appel à des critères essentiellement subjectifs. Dans ce cas le commissaire aux comptes n'avait pas justifié dans son dossier la position qu'il avait retenue suite à la constatation de ces éléments,

la comptabilisation d'une correction d'erreur, d'un montant équivalent au seuil de signification, en résultat alors que l'écriture initiale avait été comptabilisée en capitaux propres.

Par ailleurs, pour trois dossiers il a été considéré que la rédaction du rapport général n'était pas en accord avec le référentiel de la CNCC :

- dans un cas, une réserve pour incertitude pesant sur la continuité d'exploitation avait été formulée alors que c'est une observation, après l'opinion, sur les difficultés rencontrées par la société qui aurait dû être faite. Rappelons également que dans le cas d'une incertitude sur la continuité d'exploitation l'observation avec renvoi à la note explicative de l'annexe est de caractère obligatoire,
- dans un dossier coté (co-commissaire cabinet c)), il a été estimé que compte tenu de l'opération de restructuration de la dette de la société et de l'impact de cette dernière sur les comptes, les commissaires aux comptes auraient dû faire une observation dans leur rapport en renvoyant à la note explicative de l'annexe,
- dans le dernier cas, une réserve pour incertitude a été faite par le commissaire aux comptes en lieu et place d'une réserve pour désaccord.

*A l'exception de la dernière situation, il n'a pas été décidé de faire un suivi particulier, les différents éléments notés se rapportant à l'exercice sous revue sans avoir une incidence sur les exercices futurs.*

*Sur le dernier dossier il a été décidé d'effectuer un suivi particulier en obtenant le rapport général et les comptes de l'exercice 2005.*

#### **2.2.2.2 Insuffisance dans l'étendue des diligences réalisées**

Dans 6 dossiers, dont un seul coté, il a été considéré que sur des points spécifiques les diligences réalisées étaient insuffisantes pour documenter l'opinion émise :

dans un premier cas (dossier coté audité par 2 cabinets a)), il ressort la nécessité pour les commissaires aux comptes de justifier précisément dans leurs dossiers leur analyse des impôts différés actifs, ainsi que leurs modalités de recouvrement,

dans un second cas, les diligences réalisées sur les remises arrières et les programmes de fidélité ont été limitées à la reprise des travaux de l'expert-comptable. Il a été considéré qu'il convenait d'analyser les procédures en place afin de s'assurer du caractère exhaustif des passifs comptabilisés,

dans un troisième cas, il a été considéré que le caractère suffisant des provisions pour risques et charges n'était pas documenté dans le dossier, notamment du fait de l'absence de recours à la procédure de confirmation directe des avocats. Or les litiges en cours à la clôture sont significatifs au regard du résultat de la période,

dans un quatrième cas, l'absence de dépréciation d'un écart d'acquisition, alors que les entités correspondantes réalisent des pertes, n'est pas justifiée dans le dossier du commissaire aux comptes.

Sur ce dossier, il a également été relevé que l'application incorrecte d'un principe comptable avait une incidence sur l'opinion formulée (§ 2.2.2.3),

dans un cinquième cas (dossier coté en co-commissariat avec un cabinet c)), il a été relevé que les travaux de justification du poste d'impôts différés actifs étaient insuffisamment documentés par les commissaires aux comptes, notamment du fait de pertes récurrentes.

Sur ce dossier, il a également été relevé que l'application incorrecte d'un principe comptable avait une incidence sur l'opinion formulée (§ 2.2.2.3),

dans un sixième cas, les incohérences relevées lors du contrôle de la valorisation des stocks n'ont pas été prises en compte par le commissaire aux comptes alors que les stocks représentent 43 % du total du bilan.

La mise en œuvre d'un suivi particulier, consistant à examiner certains éléments demandés aux commissaires aux comptes sur un prochain exercice pour s'assurer de la correcte prise en

compte des points soulevés n'est pas systématique. Elle dépend essentiellement du contexte général du dossier examiné et du caractère récurrent ou non de la situation relevée.

*C'est ainsi que :*

- *dans le premier cas la chambre a demandé à être destinataire du programme de travail et des synthèses sur les impôts différés actifs pour les comptes clos au 31 décembre 2006,*
- *dans le quatrième cas un suivi particulier sera réalisé sur ce point au niveau de la CRCC,*
- *dans le sixième cas la CRCC a demandé à être tenue au courant de l'évolution de la situation décrite.*

#### *2.2.2.3 Principes comptables à revoir*

Dans 6 dossiers (dont 2 déjà repris au point 2.2.2.2 et 2 cotés), il a été considéré que les principes comptables n'étaient pas correctement appliqués :

dans un dossier (dossier coté en co-commissariat avec un cabinet c)), les traitements comptables appelant des remarques sont les suivants :

- la transmission universelle du patrimoine de plusieurs sociétés a été comptabilisée sur l'exercice alors que le délai d'opposition des créanciers n'était pas expiré à la clôture. Ce traitement a eu pour conséquence de majorer le résultat d'exploitation,
- les résultats d'une filiale cédée n'ont pas été comptabilisés dans les comptes consolidés jusqu'à la date de perte de contrôle. L'impact n'était cependant pas significatif au regard des états financiers consolidés,

dans un second dossier (dossier coté en co-commissariat avec un cabinet c)), il a été considéré, lors du contrôle, que le changement de méthode intervenu conduisait à retenir un principe comptable non conforme aux principes comptables français. Dans le cas présent, le chiffre d'affaires dans une activité immobilière était désormais enregistré dès la date de signature du compromis de vente et non plus à la date de signature de l'acte d'acquisition devant le notaire (l'impact représente un accroissement du chiffre d'affaires de 6 % et un accroissement du résultat de l'exercice de 50 %),

dans un troisième dossier, il a été considéré que le traitement des impôts différés passifs liés à l'affectation des écarts d'acquisition aux fonds de commerce de magasins devait être revu,

dans un quatrième dossier, il a été relevé par les contrôleurs que la comptabilisation de refacturations des Assedic, dans le cadre d'un plan de retraite progressif, avait été effectuée lors de la réception de la facture des Assedic et non lors du passage du salarié en retraite progressive,

dans un cinquième dossier, une provision pour restructuration a été comptabilisée alors que le fait générateur est sur l'exercice suivant,

dans un sixième cas, il a été considéré que le commissaire aux comptes ne disposait pas d'éléments dans son dossier permettant de justifier l'établissement des comptes de la principale filiale à une date différente de celle retenue pour la consolidation, en contradiction avec l'article 202 du règlement 99-02 du CRC. En l'absence d'une documentation disponible il n'était donc pas possible de se prononcer sur le caractère significatif ou non de la mauvaise application de ce principe comptable.

*Les décisions prises ont été les suivantes :*

- *sur les 3 premiers dossiers la chambre a demandé à être destinataire des comptes de l'exercice clos au 31 décembre 2005, ainsi que des rapports des commissaires aux comptes,*
- *sur le 4ème dossier le point relevé, s'étant révélé non significatif après informations obtenues des commissaires aux comptes, aucune suite n'a été donnée,*
- *sur le 5ème dossier la situation est ponctuelle et se trouvera régularisée de fait à la fin de l'exercice suivant,*
- *sur le 6ème dossier il appartiendra au commissaire aux comptes d'approfondir son analyse et de voir avec la société concernée les conséquences à en tirer.*

#### *2.2.2.4 Information financière insuffisante*

Dans 22 dossiers (dont un seul coté) il a été considéré que l'information financière était insuffisante sans que cette situation ait été prise en considération par les commissaires aux comptes. Les informations omises portaient notamment sur les points suivants, sachant que ne sont repris ici que les points les plus significatifs dans le contexte des dossiers contrôlés et que c'est souvent la multiplicité des informations absentes qui a justifié l'appréciation portée sur ces annexes :

dans un dossier, l'annexe n'intègre pas d'information sur l'incertitude pesant sur l'évaluation d'une provision pour risques et charges et dans huit dossiers, elle ne comprend pas d'information sur les incertitudes pesant sur la continuité d'exploitation et/ou le maintien du principe de continuité d'exploitation (dont un dossier coté en co-commissariat avec un cabinet c),

dans un dossier, l'annexe ne comprend pas d'information sur le montant total de l'engagement au titre des indemnités de départ à la retraite. Pour ce dossier, l'annexe indique que l'engagement est intégralement provisionné alors que l'évaluation faite par la société pour son suivi de gestion (aux normes IFRS) fait ressortir un engagement supérieur au montant provisionné,

dans quatre dossiers, l'annexe ne comprend pas d'information sur les modalités d'évaluation de la valeur d'inventaire des titres de participation.

Dans un de ces dossiers, il a également été relevé que le tableau des filiales et participations ne comprenait pas la valeur brute et nette des titres, les créances rattachées, les avals et les cautions octroyés, les dividendes versés, le chiffre d'affaires,

dans un dossier, l'annexe sur les comptes consolidés ne comprend pas le tableau des flux de trésorerie ni le tableau de variation des capitaux propres consolidés,

dans un dossier, l'annexe des comptes consolidés n'est pas distincte de celle des sous-groupes qui constituent l'ensemble consolidé,

dans un dossier, l'annexe ne comprend que deux pages. En conséquence elle ne donne pas d'information sur les conventions comptables générales appliquées, sur les règles et méthodes comptables appliquées aux immobilisations (ces dernières représentant 50 % du total du bilan), l'échéancier des dettes et des créances, les engagements en matière d'indemnités de départ à la retraite,

dans un dossier, la présentation des états financiers est à revoir, car elle ne donne pas une vision exacte de la trésorerie, alors que la société bénéficie d'un plan de continuation dans le cadre d'une procédure de redressement judiciaire,

dans un dossier, l'annexe n'indique pas les modalités de remboursement d'un compte courant permettant de justifier l'absence de dépréciation,

dans trois dossiers, l'annexe n'indique pas les critères de dépréciation des fonds commerciaux.

*Il est de la responsabilité des commissaires aux comptes de s'assurer dans chacun de ces cas que l'information financière va effectivement être complétée par les sociétés concernées même si les CRCC, dans le cadre de l'examen des dossiers, n'ont pas jugé nécessaire d'être tenues informées des évolutions.*

*Cependant il a été décidé de demander aux commissaires aux comptes concernés, la transmission des comptes 2005 et de leurs rapports dans les cas suivants :*

- un des dossiers cités au premier tiret où il existait une incertitude sur la continuité d'exploitation,*
- les dossiers cités aux 2<sup>ème</sup>, 4<sup>ème</sup> et 6<sup>ème</sup> tirets.*

### **3. CABINETS b)**

Les 13 cabinets entrant dans la catégorie b) qui ont fait l'objet du contrôle détiennent entre 175 et 800 mandats ce qui représente un total de 3 783 mandats de commissariat aux comptes. Ces cabinets rassemblent 208 associés. D'une manière générale l'activité d'expertise-comptable reste prépondérante dans cette catégorie de cabinet.

On notera qu'a été assimilé à un cabinet b) un cabinet d'importance moindre mais filiale d'un cabinet b) sélectionné.

8 de ces cabinets sont membres d'un groupement (pour 2 de ces cabinets il s'agit du même

groupement). Cependant le contrôle des procédures a été circonscrit aux cabinets sélectionnés sans être étendu aux groupements considérés. De même la qualification de ces différents groupements (réseau ou association technique), n'a pas été recherchée à ce stade. En conséquence, il n'a pas été analysé les différentes procédures communes qu'ils ont pu éventuellement définir.

### **3.1 Evaluation des procédures et de l'organisation**

Les procédures et l'organisation des cabinets b) s'avèrent globalement satisfaisantes. Certains points pourraient toutefois faire l'objet d'améliorations :

- formalisation de l'acceptation et du maintien des missions au regard des règles d'indépendance,
- sensibilisation plus importante à des situations susceptibles de porter atteinte à l'apparence d'indépendance du commissaire aux comptes,
- mise en place d'une procédure de recensement des prestations autres que l'audit,
- définition de critères de mise en œuvre du processus de revue indépendante.

### **3.2 Application des procédures et contrôle des diligences sur les mandats sélectionnés**

Dans la sélection des 263 mandats (soit 7% de l'ensemble des mandats) sur lesquels ont porté les contrôles ont notamment été retenus les dossiers suivants qui entrent dans les secteurs définis par le Haut Conseil :

- sociétés faisant appel public à l'épargne (1 en co-commissariat avec un cabinet a) et 3 avec un cabinet c),
- 2 associations faisant appel à la générosité publique,
- 2 institutions de retraite,
- 1 filiale de société cotée à l'étranger,
- 1 entité de distribution.

Les équipes de contrôleurs se sont assurées de la correcte application des procédures relatives au respect des règles d'indépendance, à l'acceptation des missions, au contrôle de la mission (revue indépendante lorsqu'elle était applicable et supervision).

Pour ces mêmes dossiers, le respect des règles déontologiques, la méthodologie d'audit retenue, l'étendue des diligences et la qualité de l'information financière ont été appréciés.

### *3.2.1 Déontologie appliquée aux dossiers*

L'examen réalisé sur chaque dossier a pour objectif de s'assurer que lorsque des prestations sont réalisées, soit par le commissaire aux comptes, soit par une entité membre de son réseau, elles ne sont pas interdites ou de nature à avoir une incidence sur son indépendance ou l'apparence de son indépendance.

#### *3.2.1.1 Appréciation de la compatibilité des prestations autres que l'audit avec les règles déontologiques*

Dans deux cabinets, l'application des règles déontologiques a appelé des remarques ou suscité des interrogations.

Ainsi, pour un premier cabinet, il a été relevé les situations suivantes :

- sur un dossier, le commissaire aux comptes a participé à l'établissement des comptes de l'entité contrôlée,
- il a été relevé sur un autre dossier que l'un des membres de l'équipe d'expertise-comptable (cabinet distinct de celui du commissaire aux comptes) intervenant sur ce dossier présentait un degré de parenté avec le commissaire aux comptes de l'entité contrôlée.

*Les décisions suivantes ont été prises :*

- *sur le premier dossier, après convocation devant le président de la CRCC et le délégué régional qualité, la CRCC a décidé d'un suivi particulier consistant à s'assurer d'une part de l'absence de situation similaire sur les autres mandats du commissaire aux comptes ainsi que sur ceux de ses associés et d'autre part qu'il avait été effectivement mis fin sur le dossier concerné à la situation décrite. Ce suivi particulier sera réalisé dans le cadre de la campagne de contrôle 2006-2007,*
- *sur le deuxième dossier la situation a été résolue par l'abandon par l'expert-comptable de toute intervention dans la société concernée.*

Pour un deuxième cabinet, l'intervention du commissaire aux comptes a été très étendue sur un dossier dans la mesure où il a pallié une insuffisance d'intervention de l'expert-comptable en réalisant des tests très approfondis mais sans cependant établir lui-même les comptes. Le commissaire aux comptes a néanmoins été reçu en entretien par le président de la CRCC et le délégué régional qualité.

*Cette analyse ayant été confirmée, aucune action spécifique n'a été entreprise.*

#### *3.2.1.2 Autres points de nature à affecter la déontologie*

Il a été relevé pour 7 cabinets une absence de matérialisation des décisions d'acceptation et / ou de maintien des missions, alors que cette matérialisation permettrait notamment de justifier du

respect effectif des règles d'indépendance.

Il a été constaté qu'il convenait d'établir pour plusieurs dossiers des demandes de dérogation motivées dans la mesure où les budgets de contrôle étaient inférieurs au barème du décret de 1969, mais permettaient de réaliser les diligences.

Enfin, les situations suivantes ont été relevées :

- un rapport général, émis au titre d'un mandat détenu au nom de la personne morale, a été signé par une personne associée de ce cabinet mais non inscrite dans une CRCC,
- dans un cabinet des associés ont signé des rapports au nom d'une personne morale non inscrite auprès de la CRCC alors que le titulaire du mandat est bien une personne morale inscrite.

Ces 2 situations n'entraînent pas la nullité des délibérations de l'assemblée générale en l'absence de texte applicable,

- dans un cabinet et sur 5 dossiers, le commissaire aux comptes et l'expert-comptable, bien qu'appartenant à des cabinets distincts, étaient chacun associé dans leurs deux structures respectives,
- dans 2 autres cabinets une problématique de concentration de mandats dans un groupement a été constatée. Les commissaires aux comptes ont fait observer qu'il s'agissait d'enseignes de distribution disposant chacune d'une autonomie de décision et qu'en conséquence ils ne considéraient pas que cela puisse porter atteinte à leur indépendance.

*Les décisions suivantes ont été prises :*

- *sur les 2 premiers cas les commissaires aux comptes ont été sensibilisés sur la nécessité de respecter les dispositions en matière de signature des rapports,*
- *la 3<sup>ème</sup> situation a été régularisée par la cession des parts (l'une déjà réalisée et l'autre en cours),*
- *dans le dernier cas l'argumentation a été reçue par la compagnie régionale en charge de l'examen de cette situation qui en conséquence n'a pas décidé de mesure de suivi.*

### *3.2.2 Appréciation de l'opinion formulée*

Il ressort du contrôle des dossiers que dans 40 cas (soit 15 % des dossiers contrôlés) certains éléments étaient de nature à affecter l'opinion.

#### *3.2.2.1 Constats ressortant de l'audit réalisé par les commissaires aux comptes non pris en compte dans l'opinion*

Dans 2 dossiers (dont 1 coté), il a été considéré que les commissaires aux comptes auraient dû s'interroger sur les points relevés lors de leur audit et qui concernent les situations suivantes :

- une insuffisance de provision pour dépréciation sur titres de participation (le poste représentant 78% du bilan) dans une société holding faisant appel public à l'épargne et cotée sur le compartiment C de l'Eurolist. Or d'une part aucune documentation sur la position des commissaires aux comptes (co-commissariat avec un cabinet c)) ne figure dans le dossier alors que les différentes sociétés en cause sont en difficulté (filiale en difficulté financière, filiale à l'équilibre présentant des résultats sensiblement différents de ceux du business plan...) et d'autre part des abandons de créances ont été consentis par la société mère,
- l'absence d'annexe et le fait d'avoir joint au rapport général des comptes provisoires dans une association qui ne fait pas appel à la générosité publique.

*Les commissaires aux comptes devront prendre en considération ces éléments dès leur prochaine certification.*

### 3.2.2.2 Insuffisance dans l'étendue des diligences réalisées

Dans 6 dossiers (dont 1 coté), il a été estimé que sur des points spécifiques les diligences réalisées étaient insuffisantes :

- dans un dossier, il s'agit des travaux réalisés par le commissaire aux comptes sur le respect du principe de continuité d'exploitation et notamment sur le passif exigible alors que la société se trouve en redressement judiciaire ; par ailleurs, la justification de l'absence de déclenchement de la procédure d'alerte n'a pas été mise en évidence dans le dossier, alors même que le commissaire aux comptes a fait référence à la continuité d'exploitation dans son rapport général. Il faut noter également que le commissaire aux comptes a formulé une réserve pour incertitude ce qui n'est pas en accord avec les normes de la CNCC. En effet, étant donné que l'annexe ne comprend pas d'information sur les difficultés rencontrées dans le cadre de la poursuite des activités le commissaire aux comptes aurait dû en tirer les conséquences en formulant soit une réserve pour insuffisance d'information dans l'annexe soit un refus de certifier,
- dans le deuxième cas, l'absence de détermination d'un seuil de signification, ne permettait pas d'apprécier le caractère significatif ou non des ajustements proposés et d'en tirer d'éventuelles conséquences en termes d'opinion,
- dans le troisième cas (société cotée sur le compartiment C de l'Eurolist faisant l'objet d'une procédure de redressement judiciaire, en co-commissariat avec un cabinet c)), il a été considéré que du fait de l'absence d'assistance à l'inventaire physique des stocks (poste représentant 32 % du bilan) les diligences mises en œuvre : rapprochement de la comptabilité avec les états de stocks valorisés et analyse de la fiabilité des inventaires tournants sur la base d'un état mis à jour début décembre 2004, mais sans tests de conformité afin de vérifier sa validité, ne revêtaient pas un caractère suffisamment probant pour étayer l'opinion,

- dans le quatrième cas, les tests relatifs à la reconnaissance du chiffre d'affaires apparaissaient insuffisants pour valider l'évaluation des produits constatés d'avance ; par ailleurs, l'annexe ne comprend pas d'information relative aux règles et principes comptables appliqués, à la définition des valeurs d'inventaire et à l'évaluation des titres de participation, ce dernier point étant repris dans le § 3.2.2.4,
- dans 2 autres dossiers, les diligences en matière d'analyse du contrôle interne ont été jugées insuffisantes, dans le 1<sup>er</sup> cas qui est une enseigne de bricolage aucune diligence n'a été menée à l'exception de l'examen des procédures de caisse alors que l'on aurait pu s'attendre à un examen sur les stocks et les approvisionnements et dans le 2<sup>ème</sup> cas aucune analyse justifiant l'absence d'évaluation du contrôle interne (société de transport) n'a été réalisée permettant de valider la stratégie d'audit retenue.

*Dans tous ces cas les commissaires aux comptes devront adapter leurs diligences d'audit dès le prochain exercice soumis à leur vérification.*

### 3.2.2.3 *Principes comptables à revoir*

Dans 4 dossiers, il a été considéré que les principes comptables n'étaient pas correctement appliqués :

- présentation non conforme d'une opération de titrisation de créances commerciales, celles-ci ayant été classées en valeurs mobilières de placement (1 dossier) alors que les créances faisant l'objet de cette transaction doivent disparaître du bilan dès la signature du bordereau de cession,
- problématiques de présentation d'états financiers et erreurs de comptabilisation de différentes opérations, notamment sur le classement de fonds dédiés sur une association et la comptabilisation d'une convention de partenariat (2 dossiers),
- non respect du règlement sur les passifs (1 dossier) se traduisant par la non comptabilisation d'une provision pour loyers restant à courir alors que la décision de report d'échéance avait été prise durant l'exercice, le résultat qui ressort en pertes s'est donc trouvé surévalué d'un montant équivalent ; cet ajustement représentant également 10 % des capitaux propres.

*Les commissaires aux comptes devront s'assurer que les principes comptables cités ci-dessus vont être régularisés par les entités concernées.*

### 3.2.2.4 *Information financière insuffisante*

Il a été relevé 28 dossiers (aucun ne concernant des sociétés cotées) pour lesquels l'information financière était insuffisante. Les informations omises portaient notamment sur les points suivants, sachant que ne sont repris que les points les plus significatifs au regard du contexte et que c'est souvent l'absence de plusieurs informations importantes qui justifie l'appréciation générale portée sur les annexes :

- dans 6 dossiers, absence d'information sur la valorisation des titres de participation et des créances rattachées à des participations. Ces actifs représentaient des montants significatifs au bilan,
- dans 4 dossiers, absence d'informations suffisantes sur l'application du principe de continuité d'exploitation, l'une des sociétés concernées était en redressement judiciaire, une autre avait cédé l'essentiel de ses actifs opérationnels, une troisième présentait des capitaux propres négatifs depuis au moins 2 ans et une procédure d'alerte avait été déclenchée, la quatrième avait cédé son pas de porte,
- dans 4 dossiers, insuffisance générale d'informations sur la description des principes comptables,
- dans 12 dossiers, insuffisance d'informations portant sur un nombre de thèmes variés, sachant que plusieurs thèmes peuvent concerner un même dossier et que les principaux sont les suivants :
  - description et modalités d'évaluation des engagements de retraite (4 dossiers),
  - informations concernant les provisions pour risques et charges (3 dossiers),
  - informations concernant les modalités d'évaluation des valeurs mobilières de placement (3 dossiers),
  - absence de nombreuses informations concernant les comptes consolidés sur un dossier (preuve d'impôt, modalités d'évaluation des fonds de commerce et de l'écart d'acquisition, comptes pro forma, tableau de flux N-1, impôts différés par catégorie, ventilation des dettes par devise et par taux, information sur le crédit bail),
- pour 2 autres dossiers, il a été noté une insuffisance d'informations concernant la valorisation des éléments incorporels.

*Les commissaires aux comptes se trouvent ainsi sensibilisés sur l'importance de l'information financière quelle que soit l'entité dont ils certifient les comptes. L'amélioration effective en sera vérifiée lors du prochain contrôle de qualité qu'il porte sur ces dossiers ou d'autres vérifiés par ces mêmes cabinets.*

## 4 CABINETS c) ayant des mandats APE

48 cabinets de la catégorie c) ayant des mandats APE ont fait l'objet d'un contrôle au cours de la campagne.

### 4.1 Evaluation des procédures et de l'organisation

La structure et l'organisation de ces cabinets sont relativement disparates. Le tableau ci-après synthétise les différentes typologies rencontrées :

|  | Nombre de cabinets | Structure du cabinet |                       |                         |
|--|--------------------|----------------------|-----------------------|-------------------------|
|  |                    | Nombre de salariés   | Nombre de mandats APE | Nombre total de mandats |
| <i>Un seul associé</i>   | 17                 | 1 à 9                | 1                     | 1 à 80                  |
| <i>Plusieurs associés dont un seul associé signataire de mandats APE</i> | 22                 | 5 à 60               | 1 à 7                 | 17 à 220                |
| <i>Plusieurs associés signataires de mandats APE</i>                     | 9                  | 11 à 40              | 2 à 7                 | 20 à 200                |
| <i>Total cabinets c) ayant des mandats APE</i>                           | 48                 |                      |                       |                         |

Les procédures des cabinets s'avèrent dans leur ensemble satisfaisantes et de nature à garantir l'indépendance et la qualité de l'audit. Néanmoins, ces conclusions ont pu être assorties de remarques relatives à l'absence ou à l'insuffisance de :

- formalisation de l'indépendance des collaborateurs,
- matérialisation de la décision d'acceptation ou de maintien des mandats,
- suivi de la rotation,
- formalisation de l'évaluation des collaborateurs,
- formation IFRS.

Les 39 cabinets ne comprenant qu'un seul associé ou qu'un seul signataire de mandats APE sont davantage exposés aux problématiques suivantes :

- la rotation (entraînant la perte du dossier APE pour les cabinets individuels),
- la revue indépendante et le contrôle qualité (dont la mise en œuvre n'est pas possible dans les cabinets individuels),
- la formation (IFRS notamment),
- les consultations techniques.

#### **4.2 Application des procédures et contrôle des diligences sur les mandats sélectionnés**

Le contrôle a porté sur 43 dossiers APE. Un seul dossier APE a été contrôlé dans chacun de ces cabinets à l'exception de 3 cabinets pour lesquels 2 dossiers APE ont été contrôlés. Par ailleurs 8 dossiers APE contrôlés sont en co-commissariat entre 2 cabinets c).

Sur ces 43 dossiers APE, le co-commissariat est exercé avec les cabinets suivants :

| Cabinet co-commissaire aux comptes                               | Nombre de dossiers concernés |
|--|------------------------------|
| - cabinet a)   | 14                           |
| - cabinet b)   | 3                            |
| - cabinet c)   | 8                            |
| - cabinet non soumis au contrôle global cette année <sup>1</sup> | 16                           |
| - pas de co-commissaire aux comptes                              | 2                            |
| <b>Total</b>   | <b>43</b>                    |

On utilisera dans le texte du rapport la lettre d) afin de désigner les cabinets pour lesquels il n'y a pas eu de contrôle global cette année.

Le contrôle de ces dossiers a été à chaque fois complété par une analyse des procédures en place dans ces cabinets (sauf pour les cabinets dits d)) sans toutefois donner lieu systématiquement à des contrôles complémentaires en région sur les autres mandats détenus par ces cabinets.

Le contrôle global a concerné 110 dossiers non APE. Par ailleurs 2 dossiers secteurs ont été contrôlés : un organisme collecteur de formation et une association faisant appel à la générosité publique.

#### 4.2.1 Déontologie appliquée au dossier

##### 4.2.1.1 *Appréciation de la compatibilité des prestations autres que l'audit avec les règles déontologiques*

4 dossiers cotés ont été concernés par des prestations autres que l'audit réalisées par les cabinets c).

Ces prestations concernent :

pour 3 dossiers, l'assistance aux sociétés dans le cadre du passage aux normes IFRS (identification des retraitements à opérer, des normes à appliquer...),

pour 2 dossiers, les diligences mises en œuvre dans le cadre d'introductions en bourse,

pour 1 dossier, un audit d'acquisition.

Aucune prestation interdite ou de nature à affecter l'indépendance n'a été identifiée.

Par ailleurs, sur 10 dossiers, les cabinets co-commissaires aux comptes des cabinets c) ont réalisé des prestations autres que l'audit essentiellement liées à des introductions en bourse et au passage aux normes IFRS. On notera que dans un cas une prestation non significative en montant avait été omise du document de référence. Les chambres APE ont conclu que ces

prestations n'étaient pas de nature à remettre en cause l'indépendance et la déontologie des commissaires aux comptes.

#### 4.2.1.2 *Autres points de nature à affecter l'indépendance et la déontologie*

Les principaux points relevés à l'occasion des contrôles des dossiers cotés concernent :

- un budget d'audit insuffisant (1 dossier),
- une répartition déséquilibrée des travaux avec le co-commissaire aux comptes (3 dossiers concernés, les co-commissaires aux comptes sont des cabinets a) contrôlés ou non durant l'exercice),
- l'absence de déclaration du mandat à l'AMF (2 dossiers),
- la notion de cabinet distinct (1 dossier). Ce dossier est audité par 2 cabinets c) dont les associés sont respectivement experts comptables et commissaires aux comptes sur un certain nombre de sociétés et sont associés de SCI dont les adresses sont identiques à celles des sièges sociaux de leurs cabinets respectifs.
- un dossier pour lequel il y a identité entre le commissaire aux comptes suppléant et le commissaire aux comptes signataire,
- une prestation réalisée en 2002 par le cabinet avant d'accepter la mission de commissariat aux comptes. Cette prestation correspond, selon le commissaire aux comptes, à un retraitement des comptes pour l'acquéreur du groupe.

*Les décisions spécifiques suivantes ont été prises :*

- *sur un des trois dossiers, où une répartition déséquilibrée des contrôles a été constatée la situation ayant déjà été identifiée lors du précédent contrôle, la chambre <sup>(1)</sup> a demandé à être destinataire du plan de mission et du programme détaillé de contrôle des comptes de 2006,*
- *en matière de cabinet distinct une saisine de la commission éthique professionnelle de la CNCC a été effectuée par la chambre APE.*

*La commission d'éthique professionnelle réunie le 6 octobre 2006 a conclu que :*

- *des éléments complémentaires sur la clientèle commune devaient être adressés par les commissaires aux comptes afin que le Pôle qualité puisse conclure sur la notion de cabinet distinct, et si un doute subsiste d'interroger le H3C sur la notion de réseau,*
- *à la lumière des faits constatés, les associés des deux cabinets avaient des intérêts communs susceptibles de compromettre leur indépendance.*

*Un des cabinets a par ailleurs indiqué à la chambre APE son intention de démissionner du mandat APE,*

- *en ce qui concerne la dernière prestation relevée la chambre a demandé à être destinataire du courrier adressé par le commissaire aux comptes aux actionnaires de la société à l'issue de la prestation afin de clarifier la nature exacte des travaux réalisés.*

Par ailleurs, les constats formulés à l'occasion des contrôles en région concernent principalement les sujets suivants :

- des budgets insuffisants,
- l'absence de formalisation annuelle de la décision de maintien de la mission notamment au regard des règles d'indépendance,
- des absences de nomination de commissaires aux comptes suppléants.

*Ces différents éléments seront suivis dans le cadre du prochain contrôle de qualité mis en œuvre au titre de la rotation.*

#### *4.2.2 Appréciation de l'opinion formulée*

Il ressort du contrôle des dossiers cotés que dans 13 cas certains éléments étaient de nature à affecter l'émission de l'opinion. Ces éléments sont analysés ci-dessous même s'ils ont déjà été abordés lors de la reprise des constatations relatives aux cabinets a) et b). En conséquence les nouveaux dossiers sur lesquels des problèmes ont été soulevés sont au nombre de 7.

Par ailleurs, les chambres régionales ont conclu que sur les 110 autres dossiers examinés dans le cadre du contrôle global, 7 dossiers présentaient des éléments susceptibles de remettre en cause l'opinion formulée. Ces points sont évoqués ci-après.

##### *4.2.2.1 Constats ressortant de l'audit réalisé par les commissaires aux comptes, non pris en compte dans l'opinion*

Dans 5 dossiers (2 dossiers cotés), il a été considéré que les commissaires aux comptes auraient dû s'interroger sur les conséquences sur leur opinion des points relevés lors de leur audit et qui découlaient des situations suivantes :

- dans un premier cas (dossier coté), les titres de participation ont fait l'objet d'une dépréciation insuffisante, susceptible de remettre en cause le résultat positif de la société. Le co-commissaire aux comptes sur le dossier est un cabinet b),
- dans un deuxième cas, le commissaire aux comptes a constaté que des stocks avaient été vendus à perte post-clôture et aucune provision n'a été constatée par la société. Ces ajustements non comptabilisés remettent en cause l'intégralité du résultat de la structure,
- dans un troisième cas, le commissaire aux comptes a formulé quatre réserves dans son rapport général. Compte tenu des problèmes évoqués (absence de pièces justificatives de

dépenses, application de procédures défaillantes, problèmes de rapprochements de caisse, lacunes dans l'organisation de la clôture des comptes), un refus de certification semblait plus approprié,

- dans un quatrième cas, le commissaire aux comptes a constaté des écarts significatifs entre la balance auxiliaire des clients et le compte collectif.

*Ces différentes situations dans la mesure où elles se révèleraient toujours d'actualité lors d'un prochain exercice devront être considérées avec attention par les commissaires aux comptes afin d'en tirer les conséquences appropriées telles que spécifiées ci-dessus.*

Par ailleurs, dans un dernier cas (société cotée auditee par deux cabinets c)), la chambre APE a relevé une absence de justification des appréciations sur des éléments significatifs des comptes.

#### 4.2.2.2 *Insuffisances dans l'étendue des diligences réalisées*

Dans 7 dossiers (dont 5 dossiers cotés), il a été considéré que sur des points spécifiques les diligences réalisées étaient insuffisantes :

- dans deux cas (dont un dossier coté en co-commissariat avec un cabinet b)), il a été considéré que les commissaires aux comptes n'avaient pas mis en œuvre des diligences suffisantes sur le contrôle des quantités en stock, le montant du poste étant significatif,
- dans un troisième cas (dossier coté), les commissaires aux comptes n'ont pas suffisamment matérialisé leurs travaux de contrôle des diligences réalisées par le commissaire aux comptes de la principale filiale du groupe. Le co-commissaire aux comptes est un cabinet c).

Sur ce dossier, il a également été relevé que l'information IFRS devait être complétée (§4.2.2.4),

- dans un quatrième cas (dossier coté), il a été considéré que les diligences mises en œuvre par les commissaires aux comptes dans le cadre d'un acompte sur dividendes, correspondant à la totalité du bénéfice distribuable, étaient insuffisantes. Le co-commissaire aux comptes est un cabinet dit d),
- dans un cinquième cas (dossier coté), les travaux de justification du poste d'impôts différés actifs, (poste significatif par rapport au total du bilan et au résultat de la période) étaient insuffisamment documentés par les commissaires aux comptes. Le co-commissaire aux comptes sur le dossier est un cabinet a),

Sur ce dossier, il a également été relevé que certains principes comptables devaient être revus (§4.2.2.3),

- dans un sixième cas (dossier coté), les commissaires aux comptes n'ont pas justifié du suivi de la valeur des éléments incorporels qui représentent un montant significatif par rapport au résultat du groupe.

Sur ce dossier, il a également été relevé que certains principes comptables devaient être revus (§4.2.2.3),

- dans un septième cas, le commissaire aux comptes n'a pas documenté dans ses dossiers la justification du maintien à l'actif de frais de recherche et de charges à répartir représentant 90% du total du bilan alors que la continuité d'exploitation de la société n'est pas garantie.

*Les commissaires aux comptes devront, notamment pour les postes significatifs des comptes faisant appel à des évaluations, veiller à ce que la documentation réunie dans leurs dossiers soit suffisamment probante.*

#### 4.2.2.3 *Principes comptables à revoir*

Dans 7 dossiers cotés, il a été considéré que les principes comptables n'étaient pas correctement appliqués :

- dans un premier cas, il a été considéré que les modalités de distinction entre dotation au FRBG et dotation aux provisions pour risques étaient erronées. Par ailleurs, sur ce dossier, il a été constitué, de façon partielle, un impôt différé dans les comptes individuels. Le co-commissaire aux comptes sur le dossier est un cabinet dit d),
- dans un deuxième cas, une provision pour restructuration représentant 33 % du résultat net positif de la société a été constituée alors que l'annonce du plan a été réalisée après la date de clôture.

Sur ce dossier, il a également été relevé que l'information portée dans l'annexe des comptes était insuffisante (§4.2.2.4),

- dans un troisième cas en co-commissariat avec un cabinet a), la chambre APE a remis en cause :
  - l'absence de comptabilisation jusqu'à la date de perte de contrôle des résultats d'une filiale cédée en cours d'exercice,
  - la comptabilisation de transmissions universelles de patrimoine alors que le délai d'opposition des tiers n'était pas échu à la clôture, ce qui a eu pour incidence de majorer significativement le résultat déjà en perte de la société.

Par ailleurs, sur ce dossier, il a également été relevé que les diligences menées par les commissaires aux comptes étaient insuffisantes (§4.2.2.2),

- dans un quatrième cas, il a été considéré que les principes comptables retenus en matière d'enregistrement du chiffre d'affaires d'une activité immobilière étaient contestables (enregistrement des produits à la signature du compromis de vente et non pas lors de l'acte d'acquisition devant le notaire). Le co-commissaire aux comptes sur le dossier est un cabinet a),
- dans un cinquième cas, le traitement comptable retenu dans le cadre du premier exercice de comptabilisation d'une provision pour retraite était erroné (incidence du changement de

méthode constatée dans le compte de résultat). L'impact sur les capitaux propres n'a pas été estimé. Le co-commissaire aux comptes sur le dossier est un cabinet dit d),

- dans un sixième cas, il a été relevé l'absence de retraitement des opérations de crédit bail adossé et le caractère incomplet de l'information financière correspondante. Le co-commissaire aux comptes est un cabinet dit d),
- dans un dernier cas, des anomalies ont été constatées à l'occasion :
  - du traitement comptable retenu lors d'entrées de sociétés dans le périmètre de consolidation,
  - de la définition du périmètre de consolidation.

Le co-commissaire aux comptes sur ce dossier est un cabinet c).

Par ailleurs, sur ce dossier, il a également été relevé que les diligences menées par les commissaires aux comptes étaient insuffisantes (§ 4.2.2.2).

*Les décisions suivantes ont été prises :*

- *sur le deuxième dossier une saisine de la commission des études comptables de la CNCC a été effectuée. Elle a, in fine, validé le traitement comptable retenu par la société. La commission des études comptables a en effet indiqué que, s'agissant d'un contexte où la société avait décidé de cesser son activité, et cette situation étant préexistante à la clôture de l'exercice, tous les coûts liés à la fermeture devaient alors faire l'objet d'une provision,*
- *pour le troisième et quatrième dossiers la chambre APE a demandé à être destinataire des comptes 2005 et des rapports des commissaires aux comptes,*
- *pour le sixième dossier la chambre APE a saisi la commission des études comptables sur ce point,*
- *enfin dans le dernier cas la chambre APE a demandé un nouveau contrôle des comptes consolidés au 31décembre2005.*

#### *4.2.2.4 Information financière*

Dans 5 dossiers (dont 3 cotés), il a été considéré que l'information financière était significativement insuffisante du fait de l'importance des points relevés comme absents de l'annexe ou du fait de la multiplicité d'informations manquantes :

- dans un cas (dossier coté), il a été estimé que la rédaction de l'annexe ne permettait pas de lever la réserve formulée sur les comptes de l'exercice précédent au titre du « non respect des conditions d'inscription d'une provision pour risques et charges d'un montant de 2,4 M€ » et qu'en conséquence elle devait être maintenue. Le co-commissaire aux comptes sur le dossier est un cabinet dit d),

Par ailleurs, sur ce dossier, la chambre APE s'est interrogée sur la correcte application des principes comptables relatifs à la constitution d'une provision pour restructuration (§4.2.2.3),

- dans un deuxième cas (dossier coté), les commissaires aux comptes n'ont pas pris en compte dans leur opinion les insuffisances de l'annexe relatives à la continuité d'exploitation. Le co-commissaire aux comptes sur le dossier est un cabinet a).
- dans un troisième cas (dossier coté), la chambre APE a estimé que l'information relative aux modalités de transition aux normes IFRS était insuffisante.

Par ailleurs, sur ce dossier, il a également été relevé que les diligences menées par les commissaires aux comptes étaient insuffisantes (§4.2.2.2),

- dans un quatrième cas, la société n'a pas indiqué :
  - dans l'annexe des comptes annuels, les règles et méthodes comptables appliquées dans le cadre de l'évaluation des titres de participation alors que ceux-ci représentent 99% de son total de bilan,
  - dans l'annexe des comptes consolidés l'information relative aux titres non consolidés (détail du poste, pourcentage de détention du groupe, capitaux propres des entités),
- dans un dernier cas, la société n'a pas indiqué dans l'annexe des comptes les critères de suivi de la valeur des fonds de commerce et le détail des charges à étaler. Ces éléments représentent plus de 70% du total bilan.

*Il revient aux commissaires aux comptes concernés de faire compléter par les entités contrôlées l'information financière délivrée, ainsi que précisé ci-dessus. En l'absence de suivi particulier spécifique, l'amélioration souhaitée de l'information financière sera plus particulièrement examinée lors du prochain contrôle qualité.*

*Cependant pour le deuxième dossier, la chambre APE a demandé à être destinataire de l'ensemble des rapports et des comptes 2005.*

## 5. CABINETS c) NON APE

Les contrôles globaux menés par les différentes CRCC ont porté sur :

298 cabinets pluri-associés représentant 462 signataires contrôlés,  
585 cabinets individuels.

## **5.1 Evaluation des procédures et de l'organisation**

Les procédures ont été considérées comme correctement définies ou adaptées à la structure des cabinets contrôlés pour la majorité des cabinets.

Les remarques formulées sont très diverses, elles touchent les différents aspects de ces procédures sachant que selon les cabinets elles peuvent revêtir une importance plus ou moins grande. Elles ne sont pas spécifiques à cette catégorie de cabinet même si on note une formalisation moins poussée mais qui également ne s'avère pas autant nécessaire, compte tenu : de la taille de ces cabinets, du nombre de signataires et du nombre de mandats traités.

Il a donc été insisté au cours de ces contrôles sur les points suivants :

l'établissement des déclarations d'activité systématique pour tous les mandats et dans les délais prévus,

la mise en œuvre d'une gestion des temps par dossier, permettant de justifier l'importance des diligences effectuées, tout dépassement ou insuffisance par rapport au budget, ou d'augmenter les temps alloués au contrôle,

la formulation de demandes de dérogation motivées lorsque le barème n'est pas respecté mais que le temps de contrôle est suffisant,

la formalisation de toute décision d'acceptation ou de maintien annuel des missions notamment en ce qui concerne la vérification des règles d'indépendance,

la mise en place, lorsque la structure le justifie, de déclarations annuelles d'indépendance des associés et/ou des collaborateurs intervenant dans les travaux de commissariat aux comptes,

l'établissement d'un manuel d'audit ou la mise à jour d'outils standards existants, ou encore la définition d'outils communs au cabinet pluri-associés tels que lettre de mission et plan de mission,

un meilleur respect de l'obligation générale de formation pour les associés ou le renforcement de la formation des collaborateurs sur des thèmes en lien direct avec les missions exercées,

une meilleure application des règles de suppléance par la nomination systématique de suppléants et la nomination sur chaque dossier d'un suppléant différent du signataire du mandat.

## **5.2 Application des procédures et contrôle des diligences sur les mandats sélectionnés**

Les diligences professionnelles n'ont pas appelé de remarques significatives dans la plupart des cas.

Le mode de restitution des résultats de chaque contrôle aux commissaires aux comptes contrôlés n'a pas suivi cette année la même formalisation que pour les dossiers d'entités APE ou entrant dans les secteurs déterminés par le Haut Conseil et identifiés dès le début du contrôle à ce titre. En conséquence la présentation des résultats ne peut être que générale et confirme les éléments qui ont pu être relevés dans le cadre de l'analyse de l'organisation et des procédures des cabinets contrôlés.

Ainsi l'attention des commissaires aux comptes a été attirée, à partir de l'examen de certains dossiers, sur les points suivants :

formaliser ou mieux documenter la décision d'acceptation ou de maintien de la mission ou compléter le formulaire d'acceptation ou de maintien sur tel ou tel point,

établir, mettre à jour ou compléter sur certains points la lettre de mission,

établir, compléter ou approuver la note de synthèse,

établir, mettre à jour ou compléter le plan de mission.

Par ailleurs, l'annexe des comptes individuels comme celle des comptes consolidés doivent rester un sujet de préoccupations des commissaires aux comptes et faire l'objet de contrôles plus importants.

De même, des améliorations doivent être apportées à la matérialisation des contrôles et à la mise à jour des dossiers permanents.

Enfin, certaines normes (référentiel juillet 2003) doivent être mieux appliquées dans les domaines suivants :

rédaction du rapport général (norme 2-601) et du rapport spécial (norme 5-103),

déclarations écrites de la direction à obtenir ou à compléter (norme 2-440),

confirmations directes des tiers à mettre en œuvre ou justification des raisons de leur absence dans le dossier et réalisation de procédures alternatives suffisantes ; justification de leur étendue ou amélioration de leur exploitation (normes 2-401 et 2-402),

examen et évaluation du contrôle interne (norme 2-301),

assistance à l'inventaire physique des stocks (normes 2-401 et 2-402),

respect des règles du co-commissariat (norme 1-201).

*Lorsque pour un même commissaire contrôlé les points relevés se sont cumulés ou se sont révélés d'une importance significative, un rendez-vous à la CRCC avec le délégué régional qualité ou le Président a été pris afin de discuter des éléments notés et des plans d'action à mener. Ces entretiens à la CRCC renforcent le contradictoire de la procédure.*

*Par ailleurs, il a pu être demandé aux commissaires contrôlés de participer à une formation particulière.*

## 6 PRINCIPALES RECOMMANDATIONS

Les recommandations sur les procédures ont déjà été développées dans le corps de ce rapport et ne nécessitent pas que l'on y revienne de façon plus détaillée.

En matière de mise en œuvre de la démarche d'audit les recommandations les plus souvent formulées portent sur :

la prise de connaissance et l'évaluation du contrôle interne pour les dossiers les plus petits,

le lien entre l'appréciation du contrôle interne et les contrôles substantifs pour l'ensemble des dossiers,

l'approfondissement des sondages sur les procédures en place ainsi que la revue et l'évaluation des procédures informatiques,

la mise en œuvre de la confirmation directe des divers tiers ou son exploitation ainsi que les contrôles de substitution réalisés lorsque les réponses ne sont pas obtenues, sachant que les choix faits en la matière ne sont pas toujours suffisamment justifiés dans la description de l'approche d'audit,

le contrôle des quantités en stock notamment dans les entreprises de distribution,

l'analyse critique à porter aux annexes et plus particulièrement des sociétés non cotées qui s'avèrent, dans certains cas, insuffisamment adaptées aux comptes présentés,

la rédaction de la justification des appréciations qui reste dans de nombreux cas à parfaire,

le contenu du rapport spécial dans les SAS, les obligations n'étant pas les mêmes que pour les SA,

l'absence d'établissement d'un rapport de carence lorsque les comptes prévisionnels ne sont pas établis ou ne le sont que partiellement,

le non recours systématique à la lettre d'affirmation.

*Le suivi de ces différents points de recommandations, dans la mesure où il n'a pas donné lieu à d'autres décisions telles qu'un second examen dans des délais courts, en règle générale à 2 ans, ou des suivis particuliers ponctuels, sera pris en considération lors de la définition des contours du prochain contrôle qualité applicable à ces commissaires aux comptes.*

14/05/2007

## 7 ANALYSE PAR SECTEUR

En dehors de l'analyse des résultats par type de cabinets contrôlés qui reprend les constats sur les procédures et sur les diligences mises en œuvre sur l'ensemble des dossiers, il est apparu utile de faire un point particulier, hors sociétés cotées, sur les éléments pouvant ressortir des contrôles menés dans les secteurs identifiés par le Haut Conseil.

Les échantillons testés ne sont pas suffisants pour permettre d'en tirer des conclusions générales ; aussi, les points signalés doivent être pris à titre informatif. Ils sont limités aux spécificités de ces secteurs.

### 7.1 Secteur OPCVM

Le contrôle des OPCVM a concerné :

- 11 dossiers d'OPCVM à vocation générale, dont 3 SICAV,
- 3 FCPE (Fonds Commun de Placement d'Entreprise),
- 2 FCP de fonds alternatifs,
- 2 FCPR (Fonds Commun de Placement à Risque),
- 2 FCPI (Fonds Commun de Placement dans l'Innovation).

Cette sélection des OPCVM a été faite en liaison étroite avec l'AMF en fonction de sa propre analyse des risques liée, notamment, aux sociétés de gestion en charge de ces OPCVM. C'est la raison pour laquelle cette sélection de dossiers ne s'inscrit pas uniquement dans le contrôle global des cabinets concernés.

Ces 20 dossiers sont répartis sur 19 sociétés de gestion et concernent 11 cabinets.

L'analyse de ces dossiers fait apparaître que :

- 4 sont audités par 2 cabinets a) au contrôle global cette année,
- 4 sont audités par 3 cabinets c) au contrôle global cette année,
- 8 dossiers sont audités par 3 cabinets a) et 4 dossiers par 3 cabinets c), n'ayant pas fait l'objet d'un contrôle global.

Pour les cabinets c) visés ci-dessus et au contrôle global cette année une analyse des procédures applicables au secteur OPCVM a été menée en complément de l'analyse plus générale menée sur les procédures de ces cabinets. En effet, ce secteur très spécifique nécessite dans les cabinets des mesures d'organisation qui leur sont adaptées. Ces 3 cabinets, détiennent respectivement à la date du contrôle 11, 12 et 16 mandats dans ce secteur.

Un dossier qui avait fait l'objet d'un contrôle au 31 décembre 2002 et pour lequel la chambre avait demandé un nouveau contrôle a été recontrôlé cette année.

### 7.1.1 *Evaluation des procédures et de l'organisation des cabinets relative à l'activité OPCVM*

En dehors des points d'amélioration généraux sur les procédures et qui concernent l'ensemble de l'activité de commissariat aux comptes, les points spécifiques à la gestion des mandats d'OPCVM sont les suivants :

- pour les procédures garantissant l'indépendance et le respect de la déontologie :
- veiller à ce que les honoraires d'un « pôle » OPCVM dépendant d'une seule société de gestion ne représentent pas une part significative du chiffre d'affaires du cabinet (1 cabinet concerné),
- revoir le budget sensiblement à la hausse pour l'ensemble des OPCVM dépendant de la même société de gestion (1 cabinet) ou pour l'OPCVM audité (2 dossiers concernés) afin de se rapprocher d'un nombre annuel d'heures moyen équivalent à 40 heures par dossier (recommandation de la CNCC et de l'AMF) (1 cabinet),
- pour les procédures garantissant la qualité des travaux :
  - renforcer les actions de formation sur les spécificités liées aux OPCVM notamment sur la réglementation, la comptabilité, les risques d'audit, les comptes annuels (3 cabinets),
  - constituer une documentation en matière d'OPCVM (pouvant comprendre le guide de la CNCC « le contrôle dans les OPCVM », la comptabilité des OPCVM ASFFI, le guide de l'audit dans les OPCVM de l'IFACI, les revues mensuelles de l'AMF, les règlements AMF, les circulaires AFG, les modèles de rapports, le nouveau plan comptable, le dictionnaire permanent de l'épargne, le bulletin JOLY....) ou la compléter par une documentation financière permettant d'assurer une connaissance suffisante des marchés (2 cabinets),
  - mettre en place des outils spécifiques au contrôle des OPCVM ou actualiser les questionnaires sur les comptes et l'annexe en fonction du nouveau plan comptable et créer un questionnaire sur les éléments devant figurer dans le rapport de gestion (2 cabinets),
- pour les autres procédures d'organisation :
  - dans un cabinet, il a été recommandé de formaliser des procédures adaptées concernant les relations avec l'AMF pour signaler tout fait ou décision concernant l'OPCVM dont le commissaire aux comptes a eu connaissance dans l'exercice de sa mission, de nature :
    - à constituer une violation des dispositions législatives ou réglementaires applicables à l'OPCVM et susceptibles d'avoir des effets significatifs sur la situation financière, le résultat ou le patrimoine,
    - ou à porter atteinte à la continuité d'exploitation,
    - ou à entraîner l'émission de réserves ou d'un refus de certifier les comptes.

## *7.1.2 Application des procédures et contrôle des diligences sur les mandats sélectionnés*

### *7.1.2.1 Déontologie appliquée aux dossiers*

A ce titre les constats suivants ont été formulés :

- aucune prestation autre que l'audit n'a été relevée sur les dossiers OPCVM contrôlés ni aucune situation susceptible d'affecter la déontologie du cabinet,
- il a été recommandé à 6 associés de formaliser la décision d'acceptation ou de maintien annuel de la mission,
- il convient pour 2 SICAV d'obtenir la nomination d'un commissaire aux comptes suppléant,
- il a été demandé d'établir une lettre de mission sur 2 dossiers et de la compléter sur 3 dossiers.

### *7.1.2.2 Appréciation de l'opinion formulée*

Il ressort du contrôle des dossiers que dans 5 dossiers, certains éléments appelaient des remarques significatives :

- pour un dossier, il a été considéré que les diligences professionnelles étaient insuffisantes pour étayer l'opinion émise, notamment en matière de contrôles sur la valorisation du portefeuille, le risque de contrepartie et le respect des ratios de division des risques,
- sur un second dossier une insuffisance générale des diligences a été notée et plus particulièrement sur la valorisation du portefeuille,
- pour un dossier, le commissaire aux comptes n'a pas tiré les conséquences dans son opinion du non respect des spécificités des FCPR dans la présentation des comptes annuels et de l'annexe prévues par l'arrêté du 6 mai 1993,
- pour deux autres dossiers, le commissaire aux comptes n'a pas tiré les conséquences dans son rapport de l'insuffisance et des anomalies des comptes annuels et de l'annexe résultant de l'application simultanée de l'ancien et du nouveau plan comptable.

*Les décisions spécifiques suivantes ont été prises :*

- *sur le premier dossier en raison de la décision de non sollicitation par le commissaire aux comptes du renouvellement de ses mandats d'OPCVM, il n'a pas été proposé de nouveau contrôle,*
- *sur le second dossier, la chambre a estimé nécessaire de procéder à un nouvel examen dans un délai de 2 ans sur un autre OPCVM audité par le commissaire aux comptes car le constat, fait 2 ans auparavant lors du contrôle de ce dossier, sur l'insuffisance des diligences notamment en matière de valorisation du portefeuille trouvait toujours à s'appliquer sur cet exercice,*

- *sur le troisième dossier la chambre <sup>(1)</sup> répondant ainsi également à une demande de l'AMF, a souhaité être destinataire des comptes, du rapport de gestion et du rapport général au 31 mars 2006,*
- *pour les deux derniers dossiers, la situation relevée, se révélant ponctuelle n'a pas donné lieu à une décision particulière de suivi.*

#### 7.1.2.3 Autres points spécifiques

Lors de l'examen détaillé des dossiers, les contrôleurs se sont intéressés au respect général des normes d'exercice professionnel mais se sont également assurés que les aspects plus spécifiques étaient bien appréhendés. Ainsi ne sont reprises ici que les remarques spécifiques à ce secteur.

Une meilleure formalisation ou documentation des travaux est à rechercher sur les aspects suivants :

- prise de connaissance de la procédure d'alimentation des cours des OPCVM détenus en portefeuille et travaux liés (1 dossier),
- renforcement des tests en matière de ratios (1 dossier),
- entretiens avec les services opérationnels (2 dossiers) ou avec le contrôleur interne de la société de gestion (1 dossier).

Les contrôles de substance doivent être complétés dans 8 dossiers sur les cycles suivants : valorisation, plus et moins values, régularisation des revenus, risque de contrepartie et ratios de division des risques, frais de gestion et actif net.

Par ailleurs, il a été insisté pour un dossier sur la nécessité d'obtenir un relevé du dépositaire certifié comportant le nom et la qualité du signataire.

Les recommandations en matière de rapport général ont concerné les points suivants :

- ne pas annexer au rapport général des éléments de publication périodiques ou du rapport annuel ou le portefeuille détaillé issu de la chaîne informatique (6 dossiers),
- ne pas justifier les appréciations du commissaire aux comptes sur un élément qui ne concerne pas la formation de l'opinion, tel que le suivi des ratios (2 dossiers),
- émettre le rapport général dans le délai réglementaire de 3 mois et demi en signalant l'irrégularité si le commissaire aux comptes n'a pas pu effectuer l'ensemble de ses diligences dans le délai réglementaire du fait de la société de gestion (réponse donnée dans le bulletin CNCC de septembre 2005) (1 dossier).

En matière d'information comptable, les annexes font toujours l'objet de propositions d'améliorations ou de compléments qui n'apportent pas de novation par rapport aux contrôles qui ont pu être menés dans le passé, mais qui s'avèrent moins nombreuses que précédemment.

Par contre, en ce qui concerne les rapports annuels, des progrès dans l'information délivrée restent à faire. Il faut rappeler cependant qu'il n'y a pas de texte très précis sur le contenu du rapport de gestion. Ainsi, il a été demandé aux commissaires aux comptes contrôlés de :

- porter à la connaissance de la société de gestion les principaux éléments manquants suivants (10 dossiers) :
  - mise en œuvre de la procédure de sélection et d'évaluation des intermédiaires et contreparties (6 dossiers),
  - performance (3 dossiers),
  - frais directs et indirects supportés par l'OPCVM dans les OPCVM détenus (plafond maximum des frais de gestion et de souscriptions et rachats) (2 dossiers),
- porter à la connaissance de la société de gestion, les différences entre le rapport annuel, la notice d'information et le prospectus en matière de pourcentages de commissions de souscription et de rachat supportés par l'OPCVM ou les anomalies (2 dossiers).

Enfin, en matière de composition de l'actif ou des informations périodiques, les recommandations ont concerné la nécessité de :

- respecter la norme 5-111 (référentiel juillet 2003) pour le contrôle de la composition de l'actif ou des informations périodiques (3 dossiers),
- veiller à ce que la composition de l'actif soit établie dans le délai réglementaire de 8 semaines, en signalant l'irrégularité si l'ensemble des diligences de contrôle n'ont pu être effectuées dans le délai réglementaire du fait de la société de gestion (réponse donnée dans le bulletin CNCC de septembre 2005) (3 dossiers),
- matérialiser les contrôles effectués sur le document d'informations périodiques, porter à la connaissance de la société de gestion la politique d'investissement erronée et mettre en place un questionnaire permettant de s'assurer de l'exhaustivité des informations à insérer dans le document (1 dossier),
- porter à la connaissance de la société de gestion les éléments manquants du document d'informations périodiques (1 dossier).

## 7.2 Secteur Associations

Les contrôles approfondis sur le secteur des associations ont concerné 20 entités dont 10 font appel à la générosité du public.

Ces 20 dossiers concernent 14 cabinets :

- 8 sont audités par 2 cabinets a) au contrôle global cette année,
- 2 sont audités par 2 cabinets b) au contrôle global cette année,
- 5 sont audités par 5 cabinets c) au contrôle global cette année,

- les autres dossiers sont détenus par 1 cabinet a), 1 cabinet b) et 3 cabinets c) non contrôlés cette année.

#### *7.2.1 Déontologie appliquée aux dossiers*

Aucune prestation autre que l'audit n'a été déclarée sur ces dossiers.

Aucun élément particulier n'a été relevé lors des contrôles sur les aspects déontologiques.

#### *7.2.2 Appréciation de l'opinion formulée*

Il ressort du contrôle des dossiers que dans 7 dossiers, certains éléments étaient de nature à affecter l'opinion.

- pour un dossier, des ajustements supérieurs au seuil de signification (dépenses constatées à tort en charges) et potentiels non chiffrés, identifiés par le commissaire aux comptes n'ont pas été comptabilisés. Par ailleurs, la constitution de provisions pour risques et charges pour couvrir des travaux à caractère non immobilisable, des dépenses d'investissement informatique et des coûts éventuels de cessation d'activité n'est pas conforme au règlement CRC 2000-06,
- pour trois dossiers, les dispositions du règlement CRC 99-01 n'ont pas été respectées sur l'un ou/et l'autre des points suivants :
  - comptabilisation dans le résultat de l'exercice des subventions et des dons reçus, affectés par le financeur à des projets définis, et n'ayant pas encore été utilisés conformément à leur objet, alors que ces sommes, non utilisées, auraient dû être portées en fonds dédiés,
  - présentation du bilan et du compte de résultat,
- pour un dossier, les comptes ont été certifiés en l'absence d'annexe légale,
- pour deux dossiers, il a été considéré que les principes comptables n'étaient pas correctement appliqués sur l'un ou l'autre des principaux points suivants :
  - constitution de provisions pour indemnités de départ à la retraite non conforme à l'avis n°2000-A du 6 juillet 2000 du Comité d'Urgence du CNC,
  - subventions relatives à des investissements non comptabilisées en raison de leur non encaissement alors qu'elles étaient acquises.

*Les décisions spécifiques suivantes ont été prises :*

- *pour le premier dossier les régularisations nécessaires ont été opérées sur les comptes 2005, qui nous ont été communiqués, en conséquence le dossier a été considéré comme clos,*

- pour le 3<sup>ème</sup> cas cité et afin d'apprécier la qualité de l'information financière donnée aux tiers intéressés, la chambre a souhaité être destinataire des comptes au 31 décembre 2006, accompagnés du rapport général,
- pour les dossiers cités au 2<sup>ème</sup> tiret les commissaires aux comptes ont été sensibilisés sur ces situations sans qu'un suivi spécifique n'ait été jugé nécessaire,
- enfin les points relevés au dernier tiret sont ponctuels et il n'a donc pas été jugé nécessaire de mettre en œuvre un suivi spécifique.

### 7.2.3 Recommandations

Les recommandations spécifiques au secteur des associations ont été les suivantes :

- étendre l'examen des procédures de contrôle interne sur les cycles ressources/produits, suivi des dépenses notamment en matière de comptabilité par projet, financement des activités sous contrôle des tiers ou affiliation (6 dossiers),
- formaliser les travaux suivants : rapprochement des dons reçus du public avec les reçus fiscaux émis, correct rattachement des subventions à l'exercice (6 dossiers),
- compléter les contrôles sur les recettes de parrainage sur les aspects relatifs à l'utilisation des fonds par les partenaires, la confirmation directe et le rapprochement entre les informations de la « base de données parrainage » et les montants comptabilisés et encaissés (1 dossier),
- établir les comptes annuels en respectant les principes comptables en vigueur en matière de provisions (1 dossier),
- réaliser des contrôles sur les contributions volontaires en nature ou s'assurer qu'elles restent non significatives (2 dossiers),
- obtenir la confirmation des données comptables relatives à chaque établissement par le directeur de chacun des établissements, l'association en regroupant plusieurs (1 dossier),
- veiller à ce que l'information donnée dans l'annexe soit complétée et plus particulièrement sur les points suivants :
  - référence au règlement 99-01 (4 dossiers),
  - tableau de variation des fonds propres et autres fonds associatifs (4 dossiers),
  - contributions volontaires en nature (4 dossiers),
- porter à la connaissance de l'entité les éléments manquants du compte d'emploi annuel des ressources ou obtenir une version signée du compte d'emploi annuel des ressources par le président de l'association, le trésorier ou toute personne habilitée à représenter l'organisme (5 dossiers),

- compléter le rapport de gestion sur les modes de financement (1 dossier).

### **7.3 Secteur Institutions de retraites complémentaires**

Le contrôle des institutions de retraites complémentaires a concerné 7 entités.

Ces 7 dossiers concernent 7 cabinets :

- 2 sont audités par 2 cabinets b) au contrôle global cette année,
- 2 sont audités par 2 cabinets c) au contrôle global cette année,
- les autres dossiers sont détenus par 2 cabinets a) et 1 cabinet c), non contrôlés cette année.

#### *7.3.1 Déontologie appliquée au dossier*

Aucune prestation autre que l'audit n'a été déclarée sur ces dossiers.

Aucun élément particulier n'a été relevé lors des contrôles sur les aspects déontologiques.

#### *7.3.2 Appréciation de l'opinion formulée*

Pour 6 dossiers, il a été considéré que l'opinion formulée n'était pas remise en cause.

Pour 1 dossier, il a été considéré que l'absence d'information financière relative à une correction d'erreur sur des cotisations et à divers ajustements étaient des éléments suffisamment significatifs pour avoir un impact sur la certification des comptes.

*S'agissant cependant d'une situation ponctuelle il n'a pas été décidé de suivre particulier.*

Les autres remarques, concernant les rapports émis, sont liées d'une part à la nécessité de formuler de manière obligatoire une observation en cas de changement de méthode et d'autre part de mieux justifier les appréciations dans la 2<sup>ème</sup> partie du rapport (sur un dossier a été relevée la nécessité de justifier des appréciations en ce qui concerne une dérogation par rapport aux principes AGIRC sur l'estimation d'une provision statistique pour dépréciation des créances adhérents).

### 7.3.3 Recommandations

Les principales recommandations spécifiques à ce secteur ou revêtant une importance particulière dans ce secteur ont porté sur les thèmes suivants :

- évaluation et documentation du contrôle interne et lien avec la stratégie d'audit retenue pour 4 dossiers, en effet la démarche d'audit utilisée dans le cadre de ces institutions repose en grande partie sur l'utilisation des systèmes informatiques existants ainsi que sur l'évaluation du contrôle interne en raison notamment du grand nombre de flux individuels traités (dossiers, paramètres, suivi des cotisations...),
- mise en œuvre de contrôles plus complets sur certains postes du bilan sur 4 dossiers, notamment pour ce qui concerne l'audit des frais de gestion, les cotisations des adhérents, la revue de certains comptes individuels débiteurs et le suivi des placements financiers,
- mise en œuvre de confirmations directes sur les établissements de crédit et les avocats, les réponses aux confirmations directes des établissements de crédit permettant au cas d'espèce de justifier notamment les données en termes de placement financiers (2 dossiers),
- contrôles complémentaires sur les structures affiliées (2 dossiers).

Par ailleurs, il est apparu que dans certains cas l'information donnée dans l'annexe devait être complétée :

- sur un premier dossier, il a été noté l'absence de note d'information sur la comparabilité des comptes, alors qu'une fusion avait eu lieu, ainsi que sur la répartition des frais de gestion et des dépenses informatiques au titre des frais de gestion,
- sur un deuxième dossier, il a été relevé que l'annexe ne comprenait pas d'éléments relatifs au détail des charges et produits financiers, alors que ce cycle revêt une importance significative étant donné le niveau des placements gérés par les institutions de retraites complémentaires,
- sur un troisième dossier, il a été constaté qu'aucune information n'avait été donnée concernant une correction d'erreur intervenue dans l'exercice relative à l'évaluation des cotisations à recevoir,
- sur un quatrième dossier, aucune information n'a été fournie sur la méthode de détermination des cotisations à recevoir et des allocations à payer et sur la méthode de comptabilisation des engagements sociaux.

## 7.4 Secteur Organismes collecteurs de formation

Le contrôle des organismes collecteurs de formation a concerné 5 organismes (OPCA ou FONGECIF).

Ces 5 dossiers concernent 5 cabinets :

- 3 sont audités par 3 cabinets c) au contrôle global cette année,
- 2 sont audités par 1 cabinet a) et 1 cabinet c) non contrôlés cette année.

### 7.4.1 Déontologie appliquée au dossier

Aucune prestation autre que l'audit n'a été déclarée sur ces dossiers.

### 7.4.2 Appréciation de l'opinion formulée

Pour 4 dossiers, il a été considéré que l'opinion formulée n'était pas remise en cause.

Pour 1 dossier, il a été considéré que l'information financière relative à un changement de présentation était significativement insuffisante et de ce fait de nature à avoir un impact sur la certification des comptes. Les changements de présentation portaient sur les reclassements suivants :

- chèques émis non débités, précédemment inscrits en provisions pour risques, reclassés en dettes auprès des établissements de crédit,
- excédents à reverser, précédemment inscrits en provisions pour risques, reclassés en autres dettes.

*Ce changement de présentation ne concerne que l'exercice sous revue.*

### 7.4.3 Recommandations

Pour 4 dossiers, les diligences professionnelles ont été considérées comme correctement appliquées dans leur ensemble ou comme devant être améliorées sur certains points.

Sur un dossier, la chambre a considéré, que les diligences spécifiques devaient être améliorées sur les points suivants :

- utilisation de requêtes informatiques (la mise en œuvre de techniques de révision assistée par ordinateur étant souhaitable dans ce type d'organisme en raison du grand nombre de données individuelles à auditer en termes d'exhaustivité),
- documentation du changement opéré au niveau de la présentation de certains agrégats de trésorerie (excédents à reverser et chèques émis non débités tels que repris ci-avant).

Par ailleurs, il a été constaté sur un dossier qu'il n'avait pas été établi de rapport de carence relatif à l'absence de documents prévisionnels.

Certains travaux complémentaires qui s'apprécient à la fois au regard du règlement CRC 99-01 sur les associations et du plan comptable des OPCA du 21/07/1993 n'ont pas été réalisés ou documentés dans les dossiers de travail :

- contrôles détaillés des ratios de gestion par nature de plafond,
- contrôle de la répartition des charges de fonctionnement notamment entre les activités de formation et les autres activités,
- analyse des subventions reçues du fonds social européen,
- tests de détail sur les engagements de financement de la formation (EFF) et les engagements de développement de la formation (EDDF) et documentation du schéma comptable retenu.

Les éléments auxquels il doit être porté attention en termes d'EFF et d'EDDF sont les suivants :

- les EFF font l'objet d'un suivi par activité gérée et par année, les variations d'EFF entre deux clôtures doivent faire l'objet d'une analyse. Les diminutions d'EFF correspondent aux dépenses de formation majorées des reprises de contrats sur l'exercice,
- les EFF anciens représentant des contrats terminés avant le 31 décembre doivent être annulés après relance,
- les contrôles d'audit doivent être menés au regard des règles diffusées à l'OPCA par le fonds unique de péréquation,
- il doit être prêté une attention particulière au contrôle de la séparation des exercices.

En ce qui concerne les fonds EDDF de l'Etat, il est nécessaire pour en bénéficier d'atteindre un seuil minimum de réalisation de 40% des actions retenues.

La principale recommandation en matière d'information financière a porté sur des compléments concernant les engagements de financement de la formation :

- montant des engagements de financement de la formation non couverts par une réserve disponible,
- méthode d'évaluation de ces engagements.

Certaines autres recommandations mineures mais spécifiques au secteur ont porté sur les éléments suivants :

- différence entre collecte encaissée et évaluation des produits à recevoir de l'année dernière,
- indication du régime fiscal applicable aux OPCA.

## **7.5 Secteur Associations sportives affiliées nationales et locales**

Le contrôle des associations sportives affiliées nationales et locales a concerné 8 entités.

Ces 8 dossiers concernent 7 cabinets :

- 2 dossiers sont audités par 1 cabinet a) non contrôlé cette année,
- 1 dossier est audité par 1 cabinet a) au contrôle global cette année,
- les 5 autres dossiers sont audités par 5 cabinets c) non contrôlés cette année.

### *7.5.1 Déontologie appliquée au dossier*

Aucune prestation autre que l'audit n'a été déclarée sur ces dossiers.

Aucun élément particulier n'a été relevé lors des contrôles sur les aspects déontologiques.

### *7.5.2 Appréciation de l'opinion formulée*

Il ressort du contrôle des dossiers que dans 1 dossier, les insuffisances de l'annexe apparaissent de nature à être prises en compte dans l'opinion notamment sur les points suivants :

- modalités de détermination de la valeur d'inventaire des titres de participation,
- critères utilisées dans le cadre de l'appréciation des immobilisations incorporelles et de leur perte de valeur,
- modalités de détermination des provisions pour risques et analyse.

*Il appartiendra au commissaire aux comptes de s'assurer que l'entité a bien apporté les compléments nécessaires.*

### 7.5.3 *Recommandations*

Il a été recommandé de :

- faire compléter l'information donnée dans l'annexe et le rapport de gestion sur les points suivants :
  - impact du changement de méthode relatif aux indemnités de mutation,
  - faits significatifs de l'exercice : investissements au niveau des infrastructures, résultats sportifs (ces derniers ayant une influence sur les résultats financiers),
  - informations relatives aux parties liées,
- formuler une observation après l'opinion dans le rapport général sur le changement de méthode de présentation appliquée par le club consistant à comptabiliser les indemnités de transfert de joueurs qui étaient précédemment en charges à répartir en immobilisations incorporelles, ce changement étant correctement décrit dans l'annexe,
- s'assurer que les règlements spécifiques aux différentes ligues sont respectés et notamment en matière d'établissement de certains documents tels que :
  - l'attestation spécifique de l'état des sommes échues et non payées découlant des activités de transfert,
  - un rapport normé d'examen limité des comptes intermédiaires (en lieu et place d'un simple courrier),
  - l'attestation au 15 octobre sur les comptes annuels arrêtés au 30 juin de la même année,
- mettre à jour les dossiers permanents (incluant notamment les contrats significatifs avec les fournisseurs équipementiers),
- justifier dans les dossiers l'absence de demande de confirmation directe auprès des principaux tiers (fédération, DNCG, agents de joueurs).

## 7.6 **Secteur Fédérations sportives**

Le contrôle des fédérations sportives a concerné trois entités.

Ces trois dossiers concernent trois cabinets :

- 1 dossier est audité par 1 cabinet b) au contrôle global cette année,
- 2 dossiers sont audités par 2 cabinets c) non contrôlés cette année.

### 7.6.1 *Déontologie appliquée au dossier*

Aucune prestation autre que l'audit n'a été déclarée sur ces dossiers.

Aucun élément particulier n'a été relevé lors des contrôles sur les aspects déontologiques.

#### *7.6.2 Appréciation de l'opinion formulée*

Sur les 3 dossiers, il a été relevé que l'application de certains principes comptables, non conformes à la réglementation, était susceptible d'avoir une incidence sur l'opinion formulée.

Les remarques principales portent sur :

- le non respect de la réglementation relative aux passifs (provisionnement de coûts non liés à des évènements de l'exercice),
- la constitution d'une provision pour risques et charges afin de faire face à des charges à engager en N+1 sur un projet associatif de l'exercice N, alors que cet « excédent de résultat » en N aurait dû être en « réserve pour projet associatif à la clôture de l'exercice N »,
- l'absence d'étalement du produit des licences (la commission des études comptables de la CNCC a estimé que le produit des licences devait être réparti sur leur durée de validité *prorata temporis*). La correction a été apportée dans les comptes 2005, cependant elle a été imputée en report à nouveau alors que cette correction d'erreur aurait dû être comptabilisée dans le résultat,
- le non respect des dispositions du règlement CRC 99-01 en matière de présentation des fonds propres, du résultat du bilan et des produits au compte de résultat.

*Pour les deux premiers cas il s'agit de situations ponctuelles. Par ailleurs pour le dernier cas il revient au commissaire aux comptes de s'assurer qu'effectivement l'entité se met en conformité avec les dispositions du règlement CRC 99-01.*

#### *7.6.3 Recommandations*

Les principales recommandations ont porté sur les thèmes suivants :

- décrire le fonctionnement du compte « miroir » en matière de trésorerie,
- compléter les contrôles substantifs en matière d'apurement des avances allouées aux cadres techniques et des dépenses par cartes bancaires des permanents,
- veiller à ce que l'information donnée dans l'annexe soit complétée et plus particulièrement sur :
  - la référence aux règlements 99-01 et 99-03 du CRC (3 dossiers),
  - les modalités de comptabilisation du matériel reçu des sponsors et le caractère non

- significatif des autres contributions volontaires en nature (1 dossier),
- la description des principes de reconnaissance des revenus (1 dossier),
  - les particularités fiscales (2 dossiers),
  - les contributions volontaires en nature (bénévolat) (1 dossier),
  - le choix d'imputation comptable retenu pour la comptabilisation des subventions d'exploitation (1 dossier).