

Activité normative

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

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

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

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

2.1. Les normes relatives à la certification des comptes

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

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

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

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

Repère

Mandat de commissaire aux comptes

Code de commerce

Article L. 823-9

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

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

Repère

Date limite pour la valeur d'usage des anciennes normes

Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

Article 14

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

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

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

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

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



Repère

Processus de concertation

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

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

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

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

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

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

Repère

Diligences directement liées à la mission

Code de commerce

Article L. 822-11 (II)

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

Repère

Prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission

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

Sont autorisées en application de ces normes :

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

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

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

2.4. Les pratiques professionnelles

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

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

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

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

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

Repère

Principes définis par la délibération du 21 décembre 2007

Le guide d'application

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

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

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

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

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

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

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

Repère

Liste des normes homologuées

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

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

