

***Avis rendu par le Haut Conseil du commissariat aux comptes  
au titre de la promotion des bonnes pratiques professionnelles  
(art L. 821-1, 5<sup>ème</sup> alinéa du Code de commerce)***

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes a été saisi du projet d'avis technique établi par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes sur l'application des dispositions des 1<sup>er</sup> et 2<sup>ème</sup> alinéas de l'article L. 225-235 du Code de commerce telles qu'elles résultent de l'article 120 de la loi de sécurité financière.

Le présent avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes a pour objet d'identifier et de promouvoir une bonne pratique professionnelle sans entrer dans un commentaire détaillé du projet d'avis technique établi par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (à la différence de ce qu'il sera conduit à faire lorsqu'il sera saisi de l'examen d'une norme d'exercice professionnel).

## **1. Rappel des dispositions législatives**

Les deux premiers alinéas de l'article L. 225-235 du Code de commerce disposent :

*« **Justifiant de leurs appréciations**, les commissaires aux comptes certifient que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.*

*Lorsqu'une société établit des comptes consolidés, **justifiant de leurs appréciations**, les commissaires aux comptes certifient 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 entreprises comprises dans la consolidation. Sans préjudice des dispositions du quatrième alinéa de l'article L. 225-236, la certification des comptes consolidés est délivrée notamment après examen des travaux des commissaires aux comptes des entreprises comprises dans la consolidation ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés du contrôle des comptes desdites entreprises ».*

## **2. Champ d'application des dispositions légales**

Sont concernées toutes les personnes morales dans lesquelles un commissaire aux comptes est appelé à certifier les comptes.

Les dispositions s'appliquent aux rapports établis après la date de publication de la loi de sécurité financière. Elles visent aussi bien le rapport général sur les comptes annuels que le rapport sur les comptes consolidés.

## **3. Avis au titre des bonnes pratiques professionnelles**

L'article 193 du décret du 23 mars 1967 impose aux commissaires aux comptes de préciser les motifs de leurs réserves ou de leur refus de certifier les comptes. Il leur permet également d'accompagner d'observations la certification sans réserve.

Le nouveau dispositif légal s'applique à toutes les hypothèses, c'est-à-dire aussi bien à la certification sans réserve qu'à la certification avec réserve et au refus de certification.

Cette disposition conduit dorénavant le commissaire aux comptes à expliciter dans son rapport général les fondements de l'opinion qu'il y exprime. Pour satisfaire à cette obligation, le commissaire aux comptes déterminera, au vu des diligences effectuées tout au long de sa mission, celles des appréciations portées qui nécessitent d'être justifiées, afin d'apporter l'éclairage attendu par les destinataires du rapport sur sa démarche.

Le rapport général sur les comptes annuels, ainsi que le rapport sur les comptes consolidés, comportent aujourd'hui une introduction générale et deux parties distinctes nettement individualisées :

- l'une relative à l'expression de l'opinion du commissaire aux comptes ;
- l'autre relative aux vérifications spécifiques et aux informations prévues par la loi et les textes réglementaires.

Les développements relatifs à la justification des appréciations doivent figurer dans une nouvelle deuxième partie distincte placée après l'expression de l'opinion du commissaire aux comptes. Elle devra mentionner dans un paragraphe introductif que cette obligation est imposée par la loi nouvelle et qu'il s'agit de sa première mise en application. Les développements à consacrer le cas échéant aux vérifications spécifiques et à diverses informations demeurent sans changement et prennent place dans une troisième partie.

La justification des appréciations doit répondre à trois impératifs.

1) Parmi l'ensemble des appréciations effectuées par le commissaire aux comptes résultant de la démarche d'audit sur, notamment :

- les principes comptables suivis

- les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes
- la présentation d'ensemble des comptes

le commissaire aux comptes doit retenir ce qui lui est apparu comme important.

2) Cette expression du commissaire aux comptes doit être **concise** (identification du sujet, référence, si elle est possible, à l'annexe aux comptes, résumé des diligences effectuées...) et avoir, dans l'hypothèse d'une certification sans réserve, un caractère **positif et cohérent avec l'opinion**.

3) Elle ne doit pas être une réserve déguisée.

En outre, il n'appartient pas au commissaire aux comptes, à l'occasion de la justification de ses appréciations, d'apporter une information financière qui relève de la responsabilité des dirigeants de l'entreprise ou est couverte par le secret des affaires.

**Le Président**