

Décrets, arrêtés, circulaires

TEXTES GÉNÉRAUX

MINISTÈRE DE LA JUSTICE

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

NOR: JUSC0761408A

La garde des sceaux, ministre de la justice,

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

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

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

Arrête :

Art. 1^{er}. – La norme d'exercice professionnel relative au rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés, annexée au présent arrêté, est homologuée.

Art. 2. – La norme homologuée par le présent arrêté est applicable aux rapports relatifs aux comptes annuels et consolidés des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008.

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

Fait à Paris, le 18 juillet 2007.

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

A N N E X E

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

Introduction

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

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

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

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

Contenu des rapports

05. Les rapports comportent trois parties distinctes relatives :

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

Certification des comptes

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

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

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

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

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

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

10. Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation :

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

Certification sans réserve

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

Certification avec réserve

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

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

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

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

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

Refus de certifier

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

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

et que :

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

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

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

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

et que :

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

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

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

Justification des appréciations

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

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

Vérifications et informations spécifiques

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

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

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

- la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de l’organe compétent à l’organe appelé à statuer sur les comptes et, le cas échéant, dans les autres documents adressés à l’organe appelé à statuer sur les comptes sur la situation financière et les comptes annuels ;

- le cas échéant, la sincérité des informations données dans le rapport de gestion en application des trois premiers alinéas de l’article L. 225-102-1 du code de commerce ;

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

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

Elle comporte deux paragraphes distincts :

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

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

Forme du rapport

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

Le rapport comporte :

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

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

c) Une introduction qui :

précise :

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

présente les trois parties du rapport ; et

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

d) Trois parties distinctes nettement individualisées relatives :

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

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