

## Arrêté CSRD – Certificat préparatoire aux fonctions de commissaire aux comptes – formation professionnelle continue – modification des normes de déontologie et des normes d'exercice professionnel (mise à jour des références textuels) – tenue de la liste des SPFPL de commissaires aux comptes – Arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII du code de commerce

**Arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII du code de commerce**

*(JO n°0304 du 31 décembre 2023)*

Le garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu la directive no 2022/2464 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) n° 537/2014 et les directives 2004/109/CE, 2006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises et de prendre les mesures de coordination et d'adaptation de la législation liées à cette transposition ;

Vu le code de commerce, notamment son livre VIII ;

Vu l'article 12 de la loi no 2023-171 du 9 mars 2023 portant diverses dispositions d'adaptation au droit de l'Union européenne dans les domaines de l'économie, de la santé, du travail, des transports et de l'agriculture ;

Vu l'ordonnance no 2023-1142 du 6 décembre 2023 relative à la publication et à la certification d'informations en matière de durabilité et aux obligations environnementales, sociales et de gouvernement d'entreprise des sociétés commerciales ;

Vu le décret no 2023-1394 du 30 décembre 2023 pris en application de l'ordonnance no 2023-1142 relative à la publication et à la certification d'informations en matière de durabilité et aux obligations environnementales, sociales et de gouvernement d'entreprise des sociétés commerciales,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>** - Le titre II du livre VIII de la partie arrêtés du code de commerce est modifié conformément aux articles 2 à 6 du présent arrêté.

**Art. 2** - Son intitulé est complété par les mots : « , des organismes tiers indépendants et des auditeurs des informations en matière de durabilité ».

**Art. 3** - Le chapitre Ier est remplacé par un chapitre préliminaire ainsi rédigé :

« CHAPITRE PRÉLIMINAIRE

« DE LA HAUTE AUTORITE DE L'AUDIT »

(Le présent chapitre ne comprend pas de dispositions pour les arrêtés)

**Art. 4** - Le chapitre II est remplacé par les dispositions suivantes :

« *CHAPITRE Ier*

« *DES COMMISSAIRES AUX COMPTES*

« *Section 1*

« *Dispositions générales*

(La présente section ne comprend pas de dispositions pour les arrêtés)

« *Section 2*

« *Du statut des commissaires aux comptes*

« *Sous-section 1*

« *De l'inscription*

« *Paragraphe 1*

« *Des conditions d'inscription sur la liste des commissaires aux comptes  
mentionnée au I de l'article L. 821-13*

« Art. A. 821-1. – I. – Le certificat préparatoire aux fonctions de commissaire aux comptes prévu à l'article R. 821-45 est organisé chaque année. Sont admises à se présenter au certificat préparatoire aux fonctions de commissaire aux comptes :

« 1° Les personnes titulaires d'un diplôme national de master ou d'un titre ou d'un diplôme conférant le grade de master délivré en France ou d'un diplôme obtenu dans un Etat étranger et jugé de niveau comparable au diplôme national de master par le garde des sceaux, ministre de la justice ;

« 2° Les personnes ne disposant pas d'un diplôme national de master mais justifiant avoir exercé pendant une durée de sept ans au moins une activité publique ou privée qui leur a permis d'acquérir une expérience suffisante dans les domaines financier, comptable et juridique intéressant les sociétés commerciales.

« II. – Les candidats au certificat préparatoire aux fonctions de commissaire aux comptes déposent au siège de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de leur domicile, entre le 1<sup>er</sup> octobre et le 30 novembre, un dossier comprenant :

« 1° Tous documents officiels justificatifs de leur identité et de leur nationalité ;

« 2° Pour les candidats mentionnés au 1° du I, un justificatif des diplômes, certificats ou titres dont ils sont titulaires. Les candidats titulaires d'un diplôme obtenu dans un Etat étranger et jugé de niveau comparable au diplôme national de master y joignent la décision du garde des sceaux, ministre de la justice. Pour les candidats mentionnés au 2° du I, les justificatifs de leur activité leur ayant permis d'acquérir une expérience suffisante.

« 3° Une fiche de présentation du candidat à l'attention du jury qui doit préciser son parcours professionnel et académique, sa motivation pour accéder à la profession de commissaire aux comptes, ainsi que la présentation de tout travaux et titres intéressant l'acquisition de connaissances et compétences particulières.

« Les pièces produites sont accompagnées, le cas échéant, de leur traduction en langue française par un traducteur agréé auprès des tribunaux français ou habilité à intervenir auprès des autorités judiciaires ou administratives d'un Etat membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen.

« Les candidats qui présentent un handicap au sens de l'article L. 114 du code de l'action sociale et des familles et qui sollicitent le bénéfice d'aménagements pour le déroulement des épreuves en application des dispositions de l'article R. 821-51 communiquent, en outre, une copie de la demande adressée en ce sens au président du jury ainsi qu'une copie de l'avis du médecin désigné par la commission mentionnée à l'article L. 146-9 du code de l'action sociale et des familles ou par le représentant de l'Etat pour les épreuves se déroulant à Mayotte, en Nouvelle-Calédonie ou à Wallis-et-Futuna.

« Les dossiers sont adressés par chaque compagnie régionale à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes avant le 31 décembre.

« La liste des candidats autorisés à se présenter au certificat préparatoire aux fonctions de commissaire aux comptes est publiée au Journal officiel de la République française par le garde des sceaux, ministre de la justice.

« La date et le lieu de l'épreuve sur dossier est notifiée par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, par voie de convocation individuelle.

« III. – Le certificat préparatoire comprend une épreuve orale sur dossier, notée de 0 à 20, qui comporte un entretien, s'appuyant sur la fiche de présentation, et portant sur les motivations du candidat. Cet entretien doit permettre au candidat de démontrer sa connaissance des grands enjeux économiques et financiers du commissariat aux comptes, dans une perspective française et européenne Il est d'une durée maximale d'une heure.

« L'épreuve d'entretien est ouverte au public.

« IV. – Le programme figure à l'annexe 8-9 au présent livre.

« V. – Le jury est celui prévu à l'article A. 821-9.

« VI. – Les résultats sont affichés par les soins du jury et notifiés aux candidats.

« Art. A. 821-2. – Le certificat d'aptitude prévu à l'article R. 821-45 est organisé chaque année.

« Les candidats au titre de l'article R. 821-45 déposent au siège de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de leur domicile, entre le 1<sup>er</sup> mai et le 15 juin, leur demande accompagnée de tous documents officiels justificatifs de leur identité et de leur nationalité et la justification de leur stage professionnel.

« Les candidats au titre des dispositions du 1o de l'article R. 821-45 justifient de leur réussite au certificat préparatoire aux fonctions de commissaire aux comptes.

« Les candidats au titre des dispositions du 2° de l'article R. 821-45 justifient qu'ils ont validé au moins quatre des sept épreuves obligatoires du diplôme supérieur de comptabilité et de gestion définies par l'article 50 du décret n° 2012-432 du 30 mars 2012.

« Les titulaires d'un diplôme obtenu dans un Etat étranger, mentionnés au 2o de l'article R. 821-45, justifient de la décision du garde des sceaux les autorisant à se présenter au certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes.

« Les candidats au titre des dispositions du 3o de l'article R. 821-45 justifient de la décision du garde des sceaux les autorisant à se présenter au certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes.

« Les candidats au titre des dispositions du premier alinéa de l'article R. 821-48 justifient de la décision du garde des sceaux les autorisant à se présenter au certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes.

« Les candidats qui présentent un handicap au sens de l'article L. 114 du code de l'action sociale et des familles et qui sollicitent le bénéfice d'aménagements pour le déroulement des épreuves en application des dispositions de l'article R. 821-51 communiquent, en outre, une copie de la demande adressée en ce sens au président du jury ainsi qu'une copie de l'avis du médecin désigné par la commission mentionnée à l'article L. 146-9 du code de l'action sociale et des familles ou par le représentant de l'Etat pour les épreuves se déroulant à Mayotte, en Nouvelle-Calédonie ou à Wallis-et-Futuna.

« Les dossiers sont adressés par chaque compagnie régionale des commissaires aux comptes à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes au plus tard le 30 juin.

« La liste des candidats autorisés à se présenter au certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes est publiée au Journal officiel de la République française par le garde des sceaux, ministre de la justice.

« La date et le lieu des épreuves sont notifiés par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, par voie de convocation individuelle.

« Art. A. 821-3. - I. - Les candidats titulaires d'un diplôme obtenu dans un Etat étranger qui souhaitent bénéficier des dispositions du 2° de l'article R. 821-45 adressent au garde des sceaux, ministre de la justice, au plus tard le 30 septembre, un dossier en double exemplaire comprenant :

« 1° Tous documents officiels justificatifs de leur identité et de leur nationalité ;

« 2° Tout justificatif des diplômes, certificats ou titres dont ils sont titulaires ;

« 3° Tout justificatif permettant d'apprécier le contenu et le niveau d'études postsecondaires suivies avec succès.

« II. - Les candidats qui souhaitent bénéficier des dispositions du 3° de l'article R. 821-45 adressent au garde des sceaux, ministre de la justice, au plus tard le 30 avril, un dossier en double exemplaire comprenant :

« 1° Tous documents officiels justificatifs de leur identité et de leur nationalité ;

« 2° Tout justificatif des diplômes, certificats ou titres dont ils sont titulaires ;

« 3° Tout justificatif permettant d'apprécier le contenu et le niveau d'études postsecondaires suivies avec succès.

« III. - Les candidats au titre des dispositions du premier alinéa de l'article R. 821-48 fournissent au garde des sceaux, ministre de la justice, au plus tard le 30 avril, un dossier en double exemplaire comprenant :

« 1° Tous documents officiels justificatifs de leur identité et de leur nationalité ;

« 2° Tout justificatif établissant qu'ils ont exercé pendant une durée de quinze ans au moins une activité publique ou privée qui leur a permis d'acquérir une expérience suffisante dans les domaines financier, comptable et juridique intéressant les sociétés commerciales.

« IV. - Les pièces produites sont accompagnées, le cas échéant, de leur traduction en langue française par un traducteur agréé auprès des tribunaux français ou habilité à intervenir auprès des autorités judiciaires ou administratives d'un Etat membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen.

« A réception du dossier complet, un récépissé leur est délivré. Les candidats sont admis à se présenter, selon le cas, au certificat préparatoire aux fonctions de commissaire aux comptes ou au certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes par décision motivée du garde des sceaux. Cette décision doit intervenir dans un délai de quatre mois à compter de la délivrance du récépissé. Le défaut de réponse dans ce délai vaut acceptation de la demande.

« Art. A. 821-4. - Le certificat d'aptitude comprend des épreuves écrites et des épreuves orales qui se compensent.

« Art. A. 821-5. - Les épreuves écrites comportent :

« 1° Une épreuve écrite, sous forme de cas pratique, portant sur la comptabilité et l'audit, d'une durée de cinq heures (coefficient 4) ;

« 2° Une épreuve écrite, comprenant l'étude d'un cas ou de situations pratiques pouvant être complétée par le commentaire d'un ou de plusieurs documents, portant sur le droit appliqué à la vie des affaires, d'une durée de quatre heures (coefficient 3) ;

« 3° Une épreuve écrite, comprenant l'étude d'un cas ou de situations pratiques pouvant être complétée par le commentaire d'un ou de plusieurs documents, en langue française, ainsi que par une ou de plusieurs questions portant sur l'économie, les finances et le management, d'une durée de quatre heures (coefficient 2) ;

« 4° Une épreuve écrite de synthèse portant sur l'ensemble des matières du programme, destinée à apprécier les qualités de réflexion et de rédaction des candidats, d'une durée de trois heures (coefficient 3).

« Pour les épreuves écrites, les candidats peuvent utiliser les codes et recueils de lois et décrets comportant des références d'articles de doctrine et de jurisprudence, à l'exclusion toutefois des codes annotés et commentés, article par article, par des professionnels du droit. Ils peuvent également se servir de codes ou recueils de lois et décrets ne contenant aucune indication de doctrine ou de jurisprudence sans autre note que des références à des textes législatifs ou réglementaires.

« Le jury peut également autoriser de la documentation professionnelle, notamment pour l'épreuve mentionnée au 1° du présent article.

« Chacune des quatre épreuves écrites est notée de 0 à 20 et fait l'objet d'une double correction. L'anonymat de la correction est assuré. Toute note inférieure à 6/20 à l'une des quatre épreuves écrites est éliminatoire.

« Art. A. 821-6. - Les épreuves orales, qui sont notées de 0 à 20, comportent :

« 1° Une épreuve d'entretien d'une durée maximale d'une demi-heure, précédée d'une demi-heure de préparation (coefficient 3) ;

« 2° Une épreuve orale d'anglais appliqué à la vie des affaires se déroulant sous forme de conversation à partir de documents fournis en anglais, pouvant servir de support à des questions, des commentaires et des demandes de traduction, d'une durée maximale d'une demi-heure (coefficient 1).

« L'épreuve d'entretien est ouverte au public.

« L'admission est prononcée au vu de la moyenne de toutes les notes obtenues par le candidat aux épreuves écrites et orales, laquelle ne peut être inférieure à 10/20.

« Art. A. 821-7. - Le programme figure à l'annexe 8-7 au présent livre.

« Art. A. 821-8. - Les résultats sont affichés par les soins du jury et notifiés aux candidats.

« Art. A. 821-9. - Un arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, publié au Journal officiel de la République française, désigne les membres du jury.

« Le jury est composé comme suit :

« 1° Un magistrat de l'ordre judiciaire, hors hiérarchie, en activité ou honoraire, président ;

« 2° Un second magistrat de l'ordre judiciaire, en activité ou honoraire ;

« 3° Un magistrat de la Cour des comptes ou un inspecteur des finances ;

« 4° Un représentant de la Haute autorité de l'audit ;

« 5° Un représentant de l'Autorité des marchés financiers ;

« 6° Un représentant de l'Autorité des normes comptables ;

- « 7° Quatre membres de l'enseignement supérieur, professeurs ou maîtres de conférences ;
- « 8° Deux commissaires aux comptes exerçant également les fonctions d'experts-comptables, désignés sur proposition du conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables ;
- « 9° Deux commissaires aux comptes, désignés sur proposition de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.
- « Des suppléants sont désignés dans les mêmes conditions que les titulaires.
- « Des examinateurs spécialisés peuvent être adjoints au jury par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, au plus tard la veille de l'épreuve pour laquelle ils sont désignés. Ils participent aux délibérations du jury avec voix consultative pour l'attribution des notes se rapportant à l'épreuve qu'ils ont évaluée ou corrigée.
- « Le jury est valablement constitué si sept au moins de ses membres sont présents.
- « Art. A. 821-10. - Des commissions d'examen, auxquelles peuvent participer les examinateurs spécialisés mentionnés à l'article A. 821-9, présentent au jury, sous l'autorité duquel elles sont placées, des propositions de notation des candidats pour chacune des épreuves orales présentées. Elles sont composées au minimum de trois membres, dont un au moins est issu du jury. Ces commissions ne peuvent comporter plus d'un commissaire aux comptes.
- « Le jury délibère sur les notes proposées par les commissions d'examen, arrête les notes définitives et établit la liste des candidats admis.
- « Art. A. 821-11. - Le conseil régional habilite les commissaires aux comptes à recevoir des stagiaires après s'être assuré qu'ils offrent des garanties suffisantes quant à la formation de ces stagiaires.
- « Il dresse une liste des personnes ainsi habilitées. Cette liste peut être consultée par tout intéressé.
- « Le conseil régional communique une copie des articles A. 821-11 à A. 821-21 au maître de stage lors de son habilitation.
- « Art. A. 821-12. - Le stagiaire est tenu de faire connaître au président du conseil régional, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, quinze jours au moins avant le début de son stage :
  - « 1° Son nom et son adresse ;
  - « 2° Le nom et l'adresse de son maître de stage ;
  - « 3° Les justificatifs des titres, diplômes, attestations de formation ou autorisations exigées pour se présenter au certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes.
- « Il accompagne cette lettre d'une attestation du maître de stage indiquant qu'il accepte de recevoir le stagiaire et la date du début du stage.
- « Le stagiaire est tenu aux mêmes obligations en cas de changement de maître de stage.

« Art. A. 821-13. - Le stagiaire qui souhaite effectuer une partie de son stage en France chez une personne autre qu'un commissaire aux comptes inscrit sur la liste prévue à l'article L. 821-13, ou tout ou partie de son stage à l'étranger, obtient l'autorisation du conseil régional.

« Elle est délivrée au vu de la ou des pièces suivantes :

« - une attestation délivrée par le maître de stage, par laquelle celui-ci confirme accueillir le stagiaire, en précisant la date retenue pour le début du stage ;

« - le cas échéant, un document émanant de l'autorité compétente de l'Etat étranger justifiant que la personne chez laquelle le candidat envisage d'effectuer son stage est agréée pour exercer le contrôle légal des comptes et qu'elle offre des garanties suffisantes quant à la formation du stagiaire.

« Cette autorisation mentionne le nom, la qualité et l'adresse du maître de stage ainsi que la date du début du stage.

« Le conseil régional compétent est celui dont relevait précédemment le stagiaire ou, si celui-ci n'a pas encore commencé son stage, le conseil régional désigné à cet effet par le conseil national.

« Le conseil régional qui a autorisé le stage en assure le contrôle.

« Le stagiaire qui effectue son stage à l'étranger est soumis aux mêmes obligations de travaux, de formation et de rapports que le stagiaire effectuant son stage en France.

« Art. A. 821-14.-. - Lorsque le stage a été commencé à l'étranger, la poursuite de celui-ci en France n'est possible que si la période effectuée à l'étranger obtient la validation du conseil régional désigné à cet effet par le conseil national, à la demande du stagiaire. Le conseil régional qui a autorisé le stage en assure le contrôle.

« Pour obtenir cette validation, le stagiaire présente au conseil régional un document émanant de l'autorité compétente de l'Etat étranger justifiant que la personne chez laquelle le stage commencé à l'étranger a été effectué est agréée pour exercer le contrôle légal des comptes et offre des garanties suffisantes quant à la formation du stagiaire.

« Art. A. 821-15. - La durée du stage est au minimum de trente-deux heures par semaine. Le stage est accompli pendant les heures normales de travail du maître de stage. Dans les six derniers mois du stage, le maître de stage accorde au stagiaire qui le demande un congé non rémunéré d'une durée d'au moins un mois pour la préparation du certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes.

« Le stage peut être effectué concurremment à celui prévu au premier alinéa de l'article 4 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 modifiée portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre de la profession d'expert-comptable.

« Art. A. 821-16. - Le stage a pour objet de préparer le stagiaire à l'exercice de la profession. L'activité du stagiaire ne se limite pas à de simples tâches d'exécution. Elle est dans toute la mesure du possible



en relation directe avec les études théoriques qu'il poursuit. Les horaires du stagiaire sont aménagés à cette fin.

« Le stagiaire a la possibilité de consacrer une partie de son stage à l'étude de la documentation détenue par le maître de stage pour lui permettre d'approfondir ses connaissances et de se tenir informé de l'actualité intéressant la profession.

« Art. A. 821-17. - Le stage est complété par des actions de formation dont le contenu, l'organisation et les modalités de mise en œuvre sont arrêtés par le conseil régional conformément au règlement de stage arrêté par le conseil national de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes. Des dispenses peuvent, à titre exceptionnel et sur décision motivée, être octroyées par ce dernier.

« La durée de cette formation est d'au moins vingt-quatre jours sur les trois années de stage.

« Les actions de formation suivies au titre du présent article portent sur les compétences et les connaissances nécessaires à l'exercice de la profession de commissaire aux comptes.

« Elles s'inscrivent dans un plan de formation individuel élaboré par le contrôleur des stages.

« Le stagiaire établit des rapports d'activité selon une périodicité fixée par le conseil régional et transmet ces rapports, visés par le maître de stage et accompagnés le cas échéant de ses observations, au contrôleur du stage.

« Le conseil régional peut autoriser le stagiaire à suspendre son stage pour une durée totale n'excédant pas trois ans.

« Art. A. 821-18. - Le conseil régional nomme un commissaire aux comptes chargé d'assurer le contrôle des stages. Il peut désigner un ou plusieurs contrôleurs adjoints.

« Le contrôleur de stage ou l'un des contrôleurs adjoints reçoit les stagiaires sur leur demande. Il peut également les visiter dans les bureaux du maître de stage.

« Il reçoit dans les délais qu'il a fixés les rapports d'activités mentionnés à l'article A. 821-17.

« Le contrôleur de stage fait part, s'il y a lieu, au stagiaire ou au maître de stage, suivant le cas, de toutes remarques ou suggestions concernant l'assiduité et le comportement du stagiaire, la nature, le nombre et la qualité des travaux effectués et la formation professionnelle acquise.

« Le contrôleur de stage ou les contrôleurs adjoints réunissent les stagiaires au moins une fois par semestre.

« La convocation aux réunions est adressée au stagiaire trois semaines au moins à l'avance. Le maître de stage est également avisé de cette convocation. La présence des stagiaires à ces réunions est obligatoire, sauf empêchement dûment justifié.

« Les contrôleurs de stage font un compte rendu annuel de leur activité au conseil régional et au contrôleur national de stage.

« Art. A. 821-19. - Le conseil national désigne un contrôleur national de stage qui oriente et coordonne l'action des contrôleurs régionaux.

« Art. A. 821-20. - Le maître de stage établit à l'issue du stage un rapport sur les conditions de déroulement du stage qu'il transmet au conseil régional.

« Le président du conseil régional, au vu du rapport du maître de stage et des observations écrites du contrôleur de stage, établit un certificat portant ses appréciations sur le déroulement du stage et précisant si le stage est jugé satisfaisant et, le cas échéant, s'il satisfait aux exigences prévues au 2° du I de l'article L. 821-18.

« Lorsque plusieurs conseils régionaux ont assuré le contrôle du stage, le président du conseil régional compétent pour délivrer le certificat mentionné ci-dessus est celui dont relevait le stagiaire à l'issue de son stage. Si le stage s'est déroulé en totalité ou a pris fin à l'étranger, ce certificat est délivré par le président du conseil régional qui a donné l'autorisation mentionnée à l'article A. 821-14.

« Art. A. 821-21. - Le conseil régional tient un registre sur lequel les stagiaires sont inscrits dans l'ordre d'arrivée des lettres mentionnées à l'article A. 821-13 ou des autorisations mentionnées à l'article A. 821-14.

« Il tient également un dossier par stagiaire et par maître de stage.

« Art. A. 821-22. - L'épreuve d'aptitude prévue aux articles R. 821-49, R. 821-50 a lieu au moins une fois par an, à une date fixée par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, publié au Journal officiel de la République française.

« L'organisation matérielle de cette épreuve est confiée à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

« Art. A. 821-23. - Les personnes de nationalité française et les ressortissants d'un autre Etat membre de l'Union européenne adressent au garde des sceaux, ministre de la justice, au plus tard le 30 avril, un dossier en double exemplaire comprenant :

« 1° Tous documents officiels justificatifs de leur identité et de leur nationalité ;

« 2° Les diplômes, certificats ou titres dont ils sont titulaires ;

« 3° Tout justificatif permettant d'apprécier le contenu et le niveau d'études postsecondaires suivies avec succès et si l'intéressé a accompli le stage professionnel requis.

« Les pièces produites sont accompagnées, le cas échéant, de leur traduction en langue française par un traducteur agréé auprès des tribunaux français ou habilité à intervenir auprès des autorités judiciaires ou administratives d'un Etat membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen.

« Les candidats qui présentent un handicap au sens de l'article L. 114 du code de l'action sociale et des familles et qui sollicitent le bénéfice d'aménagements pour le déroulement des épreuves en application des dispositions de l'article R. 821-51 communiquent, en outre, une copie de la demande adressée en ce sens au président du jury ainsi qu'une copie de l'avis du médecin désigné par la commission mentionnée à l'article L. 146-9 du code de l'action sociale et des familles ou par le

représentant de l'Etat pour les épreuves se déroulant à Mayotte, en Nouvelle Calédonie ou à Wallis-et-Futuna.

« Art. A. 821-24. - Les personnes non ressortissantes d'un Etat membre de l'Union européenne adressent au garde des sceaux, ministre de la justice, au plus tard le 30 avril, un dossier en double exemplaire comprenant les pièces mentionnées à l'article A. 821-23.

« Elles présentent, en outre, tous justificatifs permettant d'apprécier si elles bénéficient d'une expérience professionnelle suffisante, au sens du troisième alinéa de l'article R. 821-50.

« Art. A. 821-25. - Le garde des sceaux, ministre de la justice, publie au Journal officiel de la République française la liste des candidats autorisés à se présenter à l'épreuve.

« La date et le lieu des épreuves sont notifiés par voie de convocation individuelle par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

« Art. A. 821-26. - L'épreuve d'aptitude se compose d'un écrit et d'un oral qui se déroulent en langue française.

« L'écrit et l'oral portent sur les matières fixées par le garde des sceaux, ministre de la justice, dans la décision prévue à l'article R. 821-49, et dont la connaissance est une condition essentielle pour pouvoir exercer la profession de commissaire aux comptes.

« Art. A. 821-27. - La durée de l'épreuve écrite est limitée à trente minutes pour chaque matière sur laquelle l'intéressé est interrogé.

« Art. A. 821-28. - L'oral consiste en un entretien de trente minutes avec les membres du jury.

« Cette épreuve est ouverte au public.

« Art. A. 821-29. - L'admission est prononcée au vu de la moyenne obtenue par le candidat aux épreuves écrites et orale à condition que cette moyenne soit supérieure ou égale à 10.

« Art. A. 821-30. - Les résultats sont affichés par les soins du jury et notifiés au candidat.

« Art. A. 821-31. - Le jury est celui prévu à l'article A. 821-10.

#### « *Paragraphe 2*

#### « **Des conditions d'inscription sur la liste des commissaires aux comptes mentionnée au II de l'article L. 821-13**

« Art. A. 821-32. - Le conseil régional habilite les commissaires aux comptes à recevoir des stagiaires pour effectuer la période de stage mentionnée au 2° de l'article L. 821-18 après s'être assuré qu'ils sont inscrits sur la liste mentionnée au II de l'article L. 821-13 et offrent des garanties suffisantes quant à la formation de ces stagiaires.

« Il dresse une liste des personnes ainsi habilitées. Cette liste peut être consultée par tout intéressé.

« Le conseil régional communique une copie des articles A. 821-12 à A. 821-21 et A. 821-33 au maître de stage lors de son habilitation.

« Art. A. 821-33. - Le rapport de stage mentionné à l'article A. 821-20 détaille, le cas échéant, les missions et prestations effectuées par le stagiaire dans le domaine de la certification des informations en matière de durabilité.

« Le président du conseil régional, au vu du rapport du maître de stage et des observations écrites du contrôleur de stage, établit une attestation spécifique précisant si le stage satisfait aux exigences prévues au 2° du I de l'article L. 821-18.

« Une copie de cette attestation est remise au stagiaire.

« Art. A. 821-34. - I. - L'épreuve portant sur la mission de certification d'informations en matière de durabilité prévue au 3° du I de l'article L. 821-18 est organisée chaque année. Les candidats déposent au siège de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de leur domicile, entre le 1er avril et le 31 mai, un dossier comprenant :

« 1° Tous documents officiels justificatifs de leur identité et de leur nationalité ;

« 2° Un justificatif des diplômes, certificats ou titres dont ils sont titulaires.

« 3° L'attestation spécifique du président du conseil régional mentionnée à l'article A. 821-33

« Les pièces produites sont accompagnées, le cas échéant, de leur traduction en langue française par un traducteur agréé auprès des tribunaux français ou habilité à intervenir auprès des autorités judiciaires ou administratives d'un Etat membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen.

« Les candidats qui présentent un handicap au sens de l'article L. 114 du code de l'action sociale et des familles et qui sollicitent le bénéfice d'aménagements pour le déroulement des épreuves en application des dispositions de l'article R. 821-51 communiquent, en outre, une copie de la demande adressée en ce sens au président du jury ainsi qu'une copie de l'avis du médecin désigné par la commission mentionnée à l'article L. 146-9 du code de l'action sociale et des familles ou par le représentant de l'Etat pour les épreuves se déroulant à Mayotte, en Nouvelle-Calédonie ou à Wallis-et-Futuna.

« Les dossiers sont adressés par chaque compagnie régionale à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes avant le 30 juin.

« La liste des candidats autorisés à se présenter l'épreuve est publiée au Journal officiel de la République française par le garde des sceaux, ministre de la justice.

« La date et le lieu de l'épreuve est notifiée par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, par voie de convocation individuelle.

« II. - Le programme figure à l'annexe 8-10 au présent livre.

« Un arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, publié au Journal officiel de la République française désigne les membres du jury.

« Le jury est composé comme suit :

- « 1° Un magistrat de l'ordre judiciaire, hors hiérarchie, en activité ou honoraire, président ;
- « 2° Un représentant de la Haute autorité de l'audit ;
- « 3° Un commissaire aux comptes inscrit sur la liste mentionnée au II de l'article L. 821-13 ;
- « 4° Un auditeur des informations en matière de durabilité inscrit sur la liste mentionnée à l'article L. 822-4 ;
- « 5° Une personne qualifiée en matière de durabilité ;
- « Les résultats sont affichés par les soins du jury et notifiés aux candidats.
- « Des suppléants sont désignés dans les mêmes conditions que les titulaires.
- « Des examinateurs spécialisés peuvent être adjoints au jury par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, au plus tard la veille de l'épreuve pour laquelle ils sont désignés. Ils participent aux délibérations du jury avec voix consultative pour l'attribution des notes se rapportant à l'épreuve qu'ils ont évaluée ou corrigée.
- « Le jury est valablement constitué si trois au moins de ses membres sont présents.
- « III. - L'épreuve portant sur la mission de certification d'informations en matière de durabilité est composée d'un écrit portant, au choix du jury, sur l'étude d'une ou de plusieurs situations pratiques, d'un ou de plusieurs exercices, d'une ou de plusieurs questions, le cas échéant combinés, portant sur la mission de certification d'informations en matière de durabilité, d'une durée de quatre heures.
- « La liste des candidats admis à l'épreuve de durabilité est publiée au Journal officiel de la République française.
- « Art. A. 821-35. - L'épreuve d'aptitude prévue à l'article R. 821-54 a lieu au moins une fois par an, à une date fixée par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, publié au Journal officiel de la République française.
- « L'organisation matérielle de cette épreuve est confiée à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.
- « Art. A. 821-36. - Les personnes souhaitant bénéficier des dispositions du II de l'article L. 821-18 adressent au garde des sceaux, ministre de la justice, au plus tard le 30 avril, un dossier en double exemplaire comprenant :
  - « 1° Tous documents officiels justificatifs de leur identité et de leur nationalité ;
  - « 2° Les diplômes, certificats ou titres dont ils sont titulaires ;
  - « 3° Tout justificatif permettant d'apprécier le contenu et le niveau d'études postsecondaires suivies avec succès et si l'intéressé a accompli le stage professionnel requis ;
  - « 4° Tout justificatif de leur agrément à effectuer une mission de certification des informations en matière de durabilité par un autre Etat membre de l'Union européenne.

« Les pièces produites sont accompagnées, le cas échéant, de leur traduction en langue française par un traducteur agréé auprès des tribunaux français ou habilité à intervenir auprès des autorités judiciaires ou administratives d'un Etat membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen.

« Les candidats qui présentent un handicap au sens de l'article L. 114 du code de l'action sociale et des familles et qui sollicitent le bénéfice d'aménagements pour le déroulement des épreuves en application des dispositions de l'article R. 821-51 communiquent, en outre, une copie de la demande adressée en ce sens au président du jury ainsi qu'une copie de l'avis du médecin désigné par la commission mentionnée à l'article L. 146-9 du code de l'action sociale et des familles ou par le représentant de l'Etat pour les épreuves se déroulant à Mayotte, en Nouvelle Calédonie ou à Wallis-et-Futuna.

« Art. A. 821-37. - Le garde des sceaux, ministre de la justice, publie au Journal officiel de la République française la liste des candidats autorisés à se présenter à l'épreuve.

« La date et le lieu des épreuves sont notifiés par voie de convocation individuelle par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

« Art. A. 821-38. - L'épreuve d'aptitude se compose d'un écrit et d'un oral qui se déroulent en langue française.

« L'écrit et l'oral portent sur les matières fixées par le garde des sceaux, ministre de la justice, dans la décision prévue à l'article R. 821-54, et dont la connaissance est une condition essentielle pour pouvoir exercer mission de certification des informations en matière de durabilité.

« Art. A. 821-39. - La durée de l'épreuve écrite est limitée à trente minutes pour chaque matière sur laquelle l'intéressé est interrogé.

« Art. A. 821-40. - L'oral consiste en un entretien de trente minutes avec les membres du jury.

« Cette épreuve est ouverte au public.

« Art. A. 821-41. - L'admission est prononcée au vu de la moyenne obtenue par le candidat aux épreuves écrites et orales à condition que cette moyenne soit supérieure ou égale à 10.

« Art. A. 821-42. - Les résultats sont affichés par les soins du jury et notifiés au candidat.

« La liste des candidats admis à l'épreuve d'aptitude est publiée au Journal officiel de la République française.

« Art. A. 821-43. - Le jury est celui prévu au II de l'article A. 821-34.

#### « **Sous-section 2**

#### « **De la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes**

« Art. A. 821-44. - La formation professionnelle continue prévue à l'article L. 821-24 assure la mise à jour et le perfectionnement des connaissances et des compétences nécessaires à la certification des

comptes et à l'exercice des missions réalisées par les commissaires aux comptes. Elle correspond aux actions de formation définies aux 2° et 6° de l'article L. 6313-1 du code du travail.

« Art. A. 821-45. - La durée de la formation professionnelle continue est de cent vingt heures au cours de trois années consécutives. Vingt heures au moins sont accomplies au cours d'une même année.

« Art. A. 821-46. - L'obligation de formation professionnelle continue est satisfaite :

« 1° Par la participation à des séminaires de formation, à des programmes d'autoformation encadrée ou à des formations ou enseignements à distance ;

« 2° Par l'assistance à des colloques ou à des conférences dans la limite de quarante-cinq heures au cours de trois années consécutives ;

« 3° Par la conception ou l'animation de formations, de colloques, de conférences ou d'enseignements, dans un cadre professionnel ou universitaire dans la limite de vingt heures par an ;

« 4° Par la rédaction et la publication de travaux à caractère technique dans la limite de trente heures au cours de trois années consécutives ;

« 5° Par la participation à des travaux à caractère technique dans la limite de vingt heures par an ;

« 6° Par la participation au programme de formation continue particulière prévue au II de l'article L. 821-24.

« Art. A. 821-47. - Les formations éligibles au titre du 1° de l'article A. 821-46 sont dispensées par des organismes de formation ou des établissements d'enseignement supérieur.

« Chaque session de formation donne lieu à la remise à chaque participant d'un support pédagogique de formation.

« Art. A. 821-48. - Les colloques ou conférences éligibles au titre du 2° de l'article A. 821-46 ont une durée continue d'au moins une heure trente et sont organisés pour au moins vingt participants.

« Chaque colloque ou conférence donne lieu à la remise à chaque participant d'une documentation écrite.

« A l'issue de chaque colloque ou conférence, il est remis à chaque participant par l'organisme organisateur une attestation de présence. L'attestation est signée par le représentant légal de l'organisateur, ou son délégué.

« Art. A. 821-49. - Les actions éligibles au titre du 3° de l'article A. 821-46 portent sur les actions de formation mentionnées aux 1° et 2° de l'article A. 821-46, ainsi que sur les formations dispensées au sein des universités et établissements publics ou par des organismes de formation dans le cadre de la formation initiale des commissaires aux comptes et des experts-comptables.

« Si l'intervention initiale est reproduite dans d'autres lieux de formation ou devant des auditoires différents, chaque intervention n'est comptabilisée qu'une fois par an.

« Le temps de conception retenu pour les actions mentionnées au présent article est égal au temps de l'action de formation correspondante.

« Lorsque le concepteur d'une action de formation en est également l'animateur, est seul éligible à l'obligation de formation professionnelle continue le temps consacré à la conception.

« L'animation ou la conception de formations, enseignements, colloques et conférences fait l'objet d'une attestation délivrée au commissaire aux comptes ou d'un justificatif de son intervention par l'organisme qui l'a fait intervenir.

« Art. A. 821-50. - Les publications éligibles au titre du 4° de l'article A. 821-46 sont prises en compte l'année de leur dépôt légal.

« Pour les essais, les ouvrages et publications d'articles, les deux critères cumulatifs suivants sont retenus :

« 1° Le contenu :

« Les travaux publiés devront traiter de sujets relatifs à des matières techniques ayant un lien avec l'activité de commissaire aux comptes, à la déontologie ou à la réglementation professionnelle.

« 2° La forme :

« L'ensemble des publications considérées doit contenir au minimum 10 000 signes espaces compris, hors titre, chapeaux, abstracts et intertitres. L'équivalence est fixée à trois heures de formation pour 10 000 signes ainsi définis. Une mise à jour correspond au tiers de cette équivalence.

« Le commissaire aux comptes conserve au moins un exemplaire original de l'ouvrage ou de la revue ayant accueilli sa publication, et le produit, en cas de demande, lors des contrôles du respect de l'obligation de formation.

« Art. A. 821-51. - I. - La participation aux commissions spécialisées et aux groupes de travail de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, de l'Autorité des normes comptables, du Conseil de normalisation des comptes publics et de tout organisme similaire œuvrant dans un cadre européen ou international peut entrer dans le décompte de l'obligation de formation, au titre du 5° de l'article A. 821-46, pour autant que les personnes intéressées sont actives au sein desdites commissions ou groupes de travail, c'est-à-dire qu'elles exercent les fonctions de président, vice-président ou rapporteur. La seule présence physique aux différentes réunions de ces commissions ou groupes de travail ne peut être prise en compte.

« Est seule prise en compte au titre de l'alinéa précédent la participation aux commissions et groupes de travail permettant de satisfaire aux objectifs énoncés à l'article A. 821-44 et portant sur les orientations générales et les domaines définis par la Haute autorité de l'audit.

« Lorsque l'ordre du jour de la commission ou du groupe de travail prévoit l'intervention d'un rapporteur, la journée de présence équivaut à seize heures d'activité de formation.

« Une attestation de présence est délivrée au commissaire aux comptes par la présidence de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou par les organes concernés.

« II. - Est assimilée à la participation à une commission spécialisée et prise en compte au titre de l'obligation de formation la présidence, la vice-présidence ou le fait d'être membre du bureau national



de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou la présidence, ou la vice-présidence d'une compagnie régionale des commissaires aux comptes.

« Art. A. 821-52. - Les justificatifs utiles à la vérification du respect de l'obligation de formation continue sont joints à la déclaration effectuée auprès de la Haute autorité de l'audit ou de son délégataire et conservés pour être, le cas échéant, produits lors des contrôles ou des enquêtes. Leur durée de conservation est fixée à six années.

« Art. A. 821-53. - La formation continue particulière mentionnée au 2° de l'article R. 821-71 est satisfaite par la participation aux actions de formation mentionnées au 1° de l'article A. 821-46 dans le cadre des orientations générales et des domaines définis par la Haute autorité de l'audit.

« Art. A. 821-54. - La norme de déontologie "sécuriser les interventions du commissaire aux comptes-application des principes fondamentaux de comportement", homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« Norme de déontologie "sécuriser les interventions du commissaire aux comptes-application des principes fondamentaux de comportement"

« Introduction

« 01. La présente norme s'applique à tout commissaire aux comptes inscrit qui intervient ès qualités de commissaire aux comptes, quelle que soit la mission qu'il met en œuvre ou la prestation qu'il fournit, qu'il s'agisse d'une société ou d'une personne physique qui exerce en nom propre ou au sein d'une société.

« 02. Le commissaire aux comptes prête le serment de remplir les devoirs de sa profession avec honneur, probité et indépendance, respecter et faire respecter les lois.

« 03. Le statut de commissaire aux comptes le soumet à des règles déontologiques qui concourent à la confiance que la personne ou l'entité qui le sollicite, et plus généralement tout tiers intéressé, peuvent accorder à ses travaux. Le fait d'appliquer ces règles permet au commissaire aux comptes de remplir les devoirs de sa profession.

« 04. Dans sa vie personnelle, le commissaire aux comptes s'abstient de tout agissement contraire à l'honneur ou à la probité.

« Lorsqu'il exerce son activité professionnelle telle que définie aux III et IV de l'article L. 821-2 et à l'article L. 821-3 du code de commerce, il respecte en outre des dispositions complémentaires posées par les lois et règlements en ce compris le code de déontologie de la profession et notamment les principes fondamentaux de comportement qu'il prescrit.

« 05. Si les principes fondamentaux de comportement sont expressément applicables dans l'exercice de la profession, le commissaire aux comptes les prend également en considération en toute circonstance, y compris lorsqu'il n'exerce pas de mission ou ne fournit pas de prestation, afin de s'abstenir de tout agissement contraire à l'honneur ou à la probité.

« 06. La présente norme a pour objectif de contribuer à sécuriser les missions ou prestations susceptibles d'être fournies par un commissaire aux comptes en précisant la façon dont les principes fondamentaux de comportement doivent être appliqués.

« La démarche usuellement dénommée "risques et sauvegardes" mise en œuvre par le commissaire aux comptes exposé au risque de ne pas pouvoir exercer la mission ou la prestation de façon indépendante et impartiale est spécifiquement traitée dans une norme distincte.

« Définitions

« 07. Commissaire aux comptes intervenant ès qualités : l'intervention ès qualités de commissaire aux comptes résulte :

« - des dispositions légales et réglementaires sur le fondement desquelles la mission ou la prestation est mise en œuvre ;

« - de la mention de la qualité de commissaire aux comptes dans les documents de restitution de la mission ou de la prestation ;

« - ou encore de la référence, dans ces documents, à l'application des normes relatives à l'exercice professionnel des commissaires aux comptes ou de la doctrine professionnelle élaborée par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

« Elle peut en outre résulter d'un faisceau d'indices parmi lesquels l'utilisation d'un papier à en-tête d'une structure ayant pour objet l'exercice du commissariat aux comptes.

« 08. Mission : conformément au III de l'article L. 821-2 du code de commerce, le terme mission recouvre :

« - la mission de contrôle légal et, le cas échéant, les autres missions confiées par la loi ou le règlement au commissaire aux comptes qui exerce la mission de contrôle légal de la personne ou de l'entité ; et

« - les autres missions légales ou réglementaires réalisées par un commissaire aux comptes pour une personne ou une entité pour laquelle il n'exerce pas la mission de contrôle légal. Il peut s'agir, par exemple, d'une mission de commissariat aux apports, à la fusion ou à la transformation.

« 09. Prestation : conformément au IV de l'article L. 821-2 du code de commerce, le terme prestation recouvre les services et attestations qui ne sont pas des missions visées au paragraphe 08 de la présente norme, qu'un commissaire aux comptes fournit à une personne ou une entité pour laquelle il exerce ou non la mission de contrôle légal. Il peut s'agir par exemple d'un audit financier contractuel ou encore d'une revue de conformité à un référentiel.

« 10. Situation à risque : le fait, pour le commissaire aux comptes, d'être placé en risque de ne pas pouvoir réaliser la mission ou la prestation de façon indépendante et impartiale. La cause et les effets de la situation à risque varient selon les faits et circonstances qui la caractérisent.

« 11. Tiers objectif, raisonnable et informé : personne qui :

« - bien qu'extérieure à la situation et n'ayant pas d'intérêt personnel dans cette dernière, s'y intéresse ;

« - possède les connaissances suffisantes lui permettant d'apprécier les faits et circonstances qui caractérisent la situation ; et

« - est en mesure d'apprécier si ces faits et circonstances sont objectivement de nature à faire naître, chez lui, un doute raisonnable sur le respect, par le commissaire aux comptes, des principes fondamentaux de comportement relatifs à l'impartialité et à l'indépendance et la prévention des conflits d'intérêts.

« Principes fondamentaux de comportement

« Intégrité

« 12. L'article 3 du code de déontologie dispose que "le commissaire aux comptes exerce son activité professionnelle avec honnêteté et droiture. Il s'abstient, en toutes circonstances, de tout agissement contraire à l'honneur et à la probité".

« 13. Les exigences d'honnêteté et de droiture commandent le comportement du commissaire aux comptes et le conduisent à s'interdire tout comportement sanctionné par la loi comme tout comportement déloyal.

« 14. Elles impliquent notamment que le commissaire aux comptes :

« - ne commet pas de faits sanctionnés pénalement tels que par exemple une fraude fiscale, une escroquerie, la production de faux ou l'usage de faux ou la tentative de ces délits ;

« - n'utilise pas dans son intérêt personnel des informations confidentielles dont il pourrait avoir connaissance à l'occasion de la réalisation de ses missions ou prestations ;

« - s'abstient de toute action procédant d'une intention malveillante susceptible d'engendrer des conséquences dommageables pour la personne ou l'entité pour laquelle il exerce une mission ou pour laquelle il fournit une prestation ;

« - maintient les positions qu'il a de bonnes raisons d'estimer appropriées face à d'autres positions qui, après avoir été discutées, s'avèrent différentes des siennes et ceci, quelles que soient les pressions exercées pour qu'il modifie son jugement ;

« - ne se soustrait pas délibérément à ses obligations. A titre d'exemple, le commissaire aux comptes respecte l'obligation de communication des informations prévues par les textes légaux et réglementaires aux autorités compétentes ou aux instances professionnelles ;

« - ne prête pas son concours à une opération dont le caractère lui apparaît suspect. A titre d'exemple, le commissaire aux comptes refuse de fournir une attestation permettant la réalisation d'une telle opération ;

« - ne s'associe pas sciemment à la diffusion d'informations qu'il estime fausses ou trompeuses. A titre d'exemple, le commissaire aux comptes refuse d'attester la sincérité de telles informations.

« 15. Lorsqu'il découvre qu'il a prêté son concours à une opération suspecte ou qu'il a été associé à la diffusion d'informations fausses ou trompeuses, il prend sans délai des mesures appropriées.

« De telles mesures peuvent consister par exemple à :

« - informer la personne ou l'entité qu'elle ne peut pas utiliser l'attestation ou le rapport, en veillant à ne pas lui divulguer des informations dont elle n'a pas à connaître ;

« - informer les autorités compétentes de la situation, lorsque la réglementation en vigueur le prévoit.

« Impartialité

« 16. L'article 4 du code de déontologie dispose, dans un premier alinéa que "dans l'exercice de son activité professionnelle, le commissaire aux comptes conserve en toutes circonstances une attitude impartiale. Il fonde ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris".

« Il ajoute dans un second alinéa que le commissaire aux comptes "évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité".

« L'attitude impartiale du commissaire aux comptes s'apprécie en réalité et en apparence, ce qui suppose que le commissaire aux comptes s'assure que, en conscience, mais aussi aux yeux d'un tiers objectif, raisonnable et informé, ses conclusions ou ses jugements sont libres, exempts de tout préjugé, ou de toute volonté de satisfaire un intérêt particulier au détriment de l'intérêt général.

« Le commissaire aux comptes veille à préserver ses conclusions ou ses jugements de l'influence de toutes croyances, animosités, sympathies, ou de tous engagements politiques ou associatifs.

« Pour cela, il tient compte en particulier :

« - des éventuels liens personnels, financiers ou professionnels directs ou indirects, noués avant ou pendant la réalisation de la mission ou de la prestation, entre la personne ou l'entité pour laquelle il réalise ou envisage de réaliser la mission ou la prestation et lui-même, les associés de la structure d'exercice professionnel à laquelle il appartient, les salariés de cette structure et les membres de son réseau ; et

« - de sa capacité à réaliser la mission ou la prestation indépendamment des conclusions que la personne ou l'entité qui envisage de lui confier la mission ou la prestation ou qui lui a confié cette mission ou cette prestation souhaiterait qu'il émette.

« 17. L'appréciation de son impartialité en réalité implique que le commissaire aux comptes analyse, de manière neutre et rigoureuse, sans préjugé ou parti pris, l'ensemble des faits et circonstances qui caractérisent la situation.

« 18. L'appréciation de son impartialité en apparence implique que le commissaire aux comptes analyse l'ensemble des faits et circonstances qui caractérisent la situation en considérant ce qui conduirait un tiers objectif, raisonnable et informé, à conclure que l'impartialité du commissaire aux comptes est affectée.

« 19. Ainsi, le commissaire aux comptes n'accepte pas une mission ou une prestation lorsque les faits et circonstances dans lesquels elle s'inscrit le placeraient dans une situation interdite ou incompatible prévue par les textes légaux et réglementaires. Il ne l'accepte pas davantage lorsqu'à l'issue de la mise en œuvre de la démarche usuellement dénommée "risques et sauvegardes" menée conformément aux principes définis dans la norme dédiée, il conclut que son impartialité est compromise.

« Indépendance et prévention des conflits d'intérêts

« 20. L'article 5 du code de déontologie dispose en son point I que "le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité à laquelle il fournit une mission ou une prestation. Il doit également éviter de se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission ou de sa prestation. Ces exigences s'appliquent pendant toute la durée de la mission ou de la prestation, tant à l'occasion qu'en dehors de leur exercice".

« Cet article précise en son point II que l'indépendance du commissaire aux comptes s'apprécie en réalité et en apparence et garantit l'absence de parti pris ou de conflits d'intérêts dans l'émission de ses conclusions ainsi que l'absence de risque d'autorévision.

« Il prévoit enfin en son point III la démarche usuellement dénommée "risques et sauvegardes" que le commissaire aux comptes adopte lorsqu'il se trouve exposé à une situation à risque, de sorte que son indépendance ne soit pas affectée.

« 21. L'article 5 du code de déontologie décline le principe posé par l'article L. 821-27 (1°) du code de commerce selon lequel "les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance" et le serment prêté par le commissaire aux comptes aux termes duquel il jure d'exercer sa profession avec indépendance.

« L'indépendance est à la fois une protection du commissaire aux comptes et un devoir pour celui-ci. Le commissaire aux comptes doit être indépendant à l'égard de l'entité pour laquelle il exerce une mission ou fournit une prestation.

« 22. L'indépendance du commissaire aux comptes s'apprécie en réalité et en apparence, ce qui signifie que les conclusions qu'il émet à l'issue des missions qu'il exerce ou des prestations qu'il fournit doivent être non seulement dignes de confiance, mais également perçues comme telles par un tiers objectif, raisonnable et informé.

« Cela suppose :

« - que le commissaire aux comptes témoigne de l'indépendance d'esprit qui lui permet d'émettre ses conclusions en dehors de tout parti pris, conflit d'intérêts ou influence de nature à compromettre son jugement professionnel ainsi que d'exercer ses pouvoirs et compétences avec intégrité et objectivité ; et

« - qu'il évite de se placer dans une situation telle qu'un tiers objectif, raisonnable et informé conclurait qu'il n'est pas indépendant ou que la structure d'exercice à laquelle il appartient ne l'est pas.

« 23. Ainsi, le commissaire aux comptes n'accepte pas une mission ou une prestation lorsque les faits et circonstances dans lesquels elle s'inscrit le placeraient dans une situation interdite ou incompatible

prévue par les textes légaux et réglementaires. Il ne l'accepte pas davantage lorsqu'à l'issue de la mise en œuvre de la démarche usuellement dénommée "risques et sauvegardes" menée conformément aux principes définis dans la norme dédiée, il conclut que son indépendance est compromise.

« Esprit critique

« 24. L'article 6 du code de déontologie dispose que "dans l'exercice de son activité professionnelle, le commissaire aux comptes adopte une attitude caractérisée par un esprit critique".

« Cette attitude implique que le commissaire aux comptes :

« - considère la source des informations collectées et apprécie leur pertinence au regard de la nature et des caractéristiques de la mission ou de la prestation ;

« - garde un esprit ouvert et réceptif aux autres informations, avis et arguments qui pourraient contredire les informations collectées et le conduire à effectuer, le cas échéant, d'autres travaux et revoir ses conclusions ; et

« - apprécie le caractère suffisant et approprié des informations collectées en veillant à leur cohérence pour être en mesure d'établir ses conclusions.

« 25. Tout au long de la mission ou de la prestation, le commissaire aux comptes exerce son esprit critique en s'appuyant sur sa connaissance de la personne ou de l'entité et de son environnement.

« 26. L'esprit critique, renforcé par le respect des autres principes fondamentaux de comportement, conforte l'exercice du jugement professionnel du commissaire aux comptes pendant la réalisation de la mission ou de la prestation.

« Compétence et diligence

« 27. L'article 7 du code de déontologie dispose que "le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à la réalisation de ses missions et de ses prestations. Il maintient un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation".

« Il prévoit également que "le commissaire aux comptes veille à ce que ses collaborateurs disposent des compétences appropriées à la bonne exécution des tâches qu'il leur confie et à ce qu'ils reçoivent et maintiennent un niveau de formation approprié".

« Il dispose en outre que "lorsqu'il n'a pas les compétences requises pour réaliser lui-même certains travaux indispensables à la réalisation de sa mission ou de sa prestation, le commissaire aux comptes fait appel à des experts indépendants de la personne ou de l'entité pour laquelle il les réalise". Les conditions de ce recours sont définies à l'article 10 du même code.

« L'article 7 énonce enfin que "le commissaire aux comptes doit faire preuve de conscience professionnelle, laquelle consiste à exercer chaque mission ou prestation avec diligence et à y consacrer le soin approprié".

« 28. L'acquisition des connaissances théoriques et pratiques est principalement assurée par la satisfaction des conditions d'inscription sur la liste des commissaires aux comptes définies par l'article

L. 821-14 du code de commerce et en particulier l'obtention du certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes ou du diplôme d'expertise comptable et l'accomplissement d'un stage professionnel conformément aux dispositions réglementaires en vigueur.

« 29. Les connaissances pratiques s'acquièrent également par l'expérience acquise au fil des missions et des prestations réalisées par le commissaire aux comptes, en ce compris le bénéfice du partage de compétences que permettent les échanges avec d'autres commissaires aux comptes.

« 30. Le maintien, par le commissaire aux comptes, d'un niveau élevé de compétence est assuré par la satisfaction de l'obligation de formation continue prévue au I de l'article L. 821-24 du code de commerce, et par l'attention portée aux évolutions légales et réglementaires et aux publications des régulateurs, des normalisateurs et des instances professionnelles pour ce qui intéresse son activité professionnelle.

« 31. Dans certaines circonstances, dès lors que cela est nécessaire à la réalisation de ses missions et de ses prestations, le commissaire aux comptes complète ses connaissances.

« Cela peut notamment être le cas lorsqu'il envisage de réaliser une mission ou une prestation qui requiert une qualification ou des connaissances particulières. Il peut en être ainsi lorsque :

« - le commissaire aux comptes envisage d'intervenir pour le compte d'une personne ou entité opérant dans un secteur d'activité dont la réglementation est spécifique ;

« - les caractéristiques de la personne ou l'entité et/ ou son environnement ont évolué du fait de la survenance d'évènements particuliers comme par exemple l'admission de ses titres sur un marché réglementé ou encore un changement de référentiel comptable applicable ;

« - la mission ou la prestation requiert du commissaire aux comptes qu'il respecte une réglementation spécifique comme, par exemple, lorsqu'il intervient dans une entité dont les titres sont admis à la négociation sur le marché américain.

« Cela peut également être le cas lorsqu'après avoir cessé d'exercer ses fonctions de commissaire aux comptes, il décide de reprendre son activité professionnelle.

« 32. La réalisation d'une mission ou d'une prestation par le commissaire aux comptes implique qu'il s'assure qu'il dispose des ressources humaines et matérielles adéquates.

« 33. En fonction des caractéristiques de la mission ou de la prestation, le commissaire aux comptes apprécie les tâches qu'il pourrait confier à ses collaborateurs et la nécessité de faire appel à des experts, étant précisé qu'il ne peut pas leur déléguer ses pouvoirs et qu'il conserve toujours l'entière responsabilité de la mission ou de la prestation.

« 34. Le commissaire aux comptes veille à ce que ses collaborateurs disposent des compétences appropriées à la bonne exécution des tâches qu'il leur confie, notamment :

« - en s'assurant du caractère approprié des formations qu'ils reçoivent ; et

« - en supervisant leurs travaux.

« 35. La condition posée par l'article 7 selon laquelle le commissaire aux comptes envisage de recourir à des experts "lorsqu'il n'a pas les compétences requises pour réaliser lui-même certains travaux indispensables à la réalisation de sa mission ou de sa prestation" signifie que l'expert est une personne, physique ou morale, qui possède une qualification et une expérience dans un domaine particulier que ne possède pas le commissaire aux comptes.

« 36. Lorsqu'il recourt à un expert, pour quelle que mission ou prestation que ce soit, le commissaire aux comptes apprécie, outre son indépendance vis-à-vis de l'entité pour laquelle le commissaire aux comptes réalise la mission ou la prestation, sa compétence professionnelle et sa réputation dans le domaine particulier concerné en tenant compte par exemple de son expérience, ses qualifications professionnelles, ses diplômes ou encore son inscription sur la liste d'experts agréés auprès d'un organisme professionnel ou d'une juridiction.

« 37. La conscience professionnelle dont doit faire preuve le commissaire aux comptes implique qu'il mobilise ses compétences et celles de ses collaborateurs, ainsi que ses ressources, de manière à ce que les travaux nécessaires à la bonne et complète réalisation de la mission ou de la prestation soient réalisés dans un délai approprié, avec le sérieux, l'attention et le soin attendus d'un professionnel organisé et diligent.

« Confraternité

« 38. L'article 8 du code de déontologie dispose en son premier alinéa que "dans le respect des obligations attachées à leur activité professionnelle, les commissaires aux comptes entretiennent entre eux des rapports de confraternité. Ils se gardent de tout acte ou propos déloyal à l'égard d'un confrère ou susceptible de ternir l'image de la profession."

« Il ajoute dans un second alinéa qu'"ils s'efforcent de résoudre à l'amiable leurs différends professionnels. Si nécessaire, ils recourent à la conciliation du président de leur compagnie régionale ou, s'ils appartiennent à des compagnies régionales distinctes, des présidents de leur compagnie respective".

« 39. Cette obligation déontologique trouve son fondement dans l'appartenance des commissaires aux comptes à une profession réglementée et dans les termes de leur serment.

« 40. La confraternité s'exprime par le respect mutuel dont font preuve les commissaires aux comptes.

« Elle implique que le commissaire aux comptes s'abstient de tout propos déloyal, de toute attitude ou manœuvre malveillante, de tout acte motivé par l'intention de nuire à un confrère. Il veille au respect de ce principe notamment :

« - en ne portant pas de jugement déloyal ou avec l'intention de nuire, sur les travaux effectués par son confrère lorsqu'il intervient concomitamment avec celui-ci pour une même personne ou entité ou lorsqu'il lui succède dans la réalisation d'une mission ou d'une prestation ;

« - en recourant à la procédure de conciliation prévue à cet effet lorsque surgit un différend professionnel avec un confrère et qu'ils ne parviennent pas à le résoudre à l'amiable.



« 41. La confraternité implique également que le commissaire aux comptes évite tout acte ou propos déloyal susceptible de discréditer la profession.

« Il tient compte à ce titre des incidences du non-respect de certaines règles qui s'imposent à lui telles que celles posées par les articles 15 et 16 du code de déontologie et relatives à la publicité et à la sollicitation personnalisée et la proposition de services en ligne.

« Secret professionnel et discrétion

« 42. L'article 9 du code de déontologie dispose dans son premier alinéa que "le commissaire aux comptes respecte le secret professionnel auquel la loi le soumet. Il ne communique les informations qu'il détient qu'aux personnes légalement qualifiées pour en connaître".

« Il ajoute dans un second alinéa que le commissaire aux comptes "fait preuve de prudence et de discrétion dans l'utilisation des informations qui concernent des personnes ou entités auxquelles il ne fournit pas de mission ou de prestation".

« 43. Le premier alinéa de l'article 9 rappelle le principe posé par l'article L. 821-35 du code de commerce selon lequel, sous réserve des dispositions de l'article L. 821-10 et des dispositions législatives particulières et en dehors des situations spécifiques que l'article L. 821-35 précise, le commissaire aux comptes est "[astreint] au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont [il a] pu avoir connaissance à raison de [ses] fonctions".

« Conformément aux dispositions de l'article L. 821-7 du code de commerce, le non-respect par le commissaire aux comptes du secret professionnel, hors les cas où la loi en prévoit la levée, engage sa responsabilité pénale.

« 44. Tous les faits, actes et renseignements dont le commissaire aux comptes a connaissance du fait d'une mission ou d'une prestation sont couverts par le secret professionnel. Le commissaire aux comptes ne les divulgue à personne, hors les cas où la loi prévoit la levée du secret et dans les conditions spécifiques prévues par les textes. Peu importe :

« - le moyen par lequel le commissaire aux comptes a connaissance de ces faits, actes ou renseignements ;

« - la forme, écrite ou orale, dans laquelle ils lui sont communiqués ; et

« - que la mission ou la prestation soit en cours ou terminée.

« 45. Le commissaire aux comptes qui recourt à des collaborateurs ou des experts s'assure en outre que ces derniers, également soumis au secret professionnel en application des dispositions précisées au premier alinéa de l'article L. 821-35 précité, sont instruits de cette obligation et de ses conséquences.

« 46. A l'occasion de la réalisation d'une mission ou d'une prestation, le commissaire aux comptes peut également avoir connaissance d'informations qui concernent des personnes ou entités autres que celle à qui il fournit la mission ou la prestation.

« Cela peut être le cas, par exemple, d'informations communiquées par les commissaires aux comptes d'entités mises en équivalence au commissaire aux comptes de l'entité consolidante pour les besoins de la certification des comptes de ladite entité.

« Dans ces situations, le devoir de prudence et de discrétion dans l'utilisation de ces informations auquel il est soumis, implique que le commissaire aux comptes s'abstient de les faire connaître sauf à ce que cela soit nécessaire pour répondre à ses obligations, notamment celles relatives à la communication envers la direction de l'entité, les organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce ou envers les autorités compétentes.

« Art. A. 821-55. - La norme de déontologie "sécuriser les interventions du commissaire aux comptes-mise en œuvre de l'approche risques et sauvegardes", homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« Norme de déontologie "sécuriser les interventions du commissaire aux comptes-mise en œuvre de l'approche risques et sauvegardes"

« Introduction

« 01. La présente norme s'applique à tout commissaire aux comptes inscrit qui intervient ès qualités de commissaire aux comptes, quelle que soit la mission ou la prestation qu'il réalise, qu'il s'agisse d'une société ou d'une personne physique qui exerce en nom propre ou au sein d'une société.

« 02. Le statut de commissaire aux comptes le soumet à des règles déontologiques qui concourent à la confiance que la personne ou l'entité qui le sollicite et, plus généralement, que tout tiers intéressé peuvent accorder à ses travaux. Le fait d'appliquer ces règles permet au commissaire aux comptes de remplir les devoirs de sa profession.

« 03. La confiance qui peut être accordée aux travaux du commissaire aux comptes implique en particulier que celui-ci est en mesure de réaliser ses missions ou ses prestations en toute impartialité et indépendance et que cela soit également perçu comme tel par un tiers objectif, raisonnable et informé.

« 04. En conséquence, lorsque le commissaire aux comptes :

« - envisage de réaliser une mission ou une prestation, il analyse les faits et circonstances qui caractérisent la situation aux fins d'apprécier s'il est en mesure de la réaliser et, le cas échéant, de poursuivre une mission ou une prestation en cours, de façon indépendante et impartiale ;

« - a accepté une mission ou une prestation et qu'il identifie des changements dans les faits et circonstances qui ont prévalu à son acceptation, il les analyse aux fins d'apprécier s'il est en mesure de poursuivre la mission ou la prestation de façon indépendante et impartiale.

« 05. La présente norme a pour objectif de contribuer à sécuriser les missions ou les prestations du commissaire aux comptes en précisant la façon dont l'analyse des faits et circonstances qui caractérisent la situation est menée, analyse qui comprend une démarche d'identification et de traitement des risques d'atteinte à son impartialité ou son indépendance dite démarche "risques et sauvegardes".

« Définitions

« 06. Commissaire aux comptes intervenant ès qualités : L'intervention ès qualités de commissaire aux comptes résulte :

« - des dispositions légales et réglementaires sur le fondement desquelles la mission ou la prestation est mise en œuvre ;

« - de la mention de la qualité de commissaire aux comptes dans les documents de restitution de la mission ou de la prestation ;

« - ou encore de la référence, dans ces documents, à l'application des normes relatives à l'exercice professionnel des commissaires aux comptes ou de la doctrine professionnelle élaborée par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

« Elle peut en outre résulter d'un faisceau d'indices parmi lesquels l'utilisation d'un papier à en-tête d'une structure ayant pour objet l'exercice du commissariat aux comptes.

« 07. Mission : conformément au III de l'article L. 821-2 du code de commerce, le terme mission recouvre :

« - la mission de contrôle légal et, le cas échéant, les autres missions confiées par la loi ou le règlement au commissaire aux comptes qui exerce la mission de contrôle légal de la personne ou de l'entité ; et

« - les autres missions légales ou réglementaires réalisées par un commissaire aux comptes pour une personne ou une entité pour laquelle il n'exerce pas la mission de contrôle légal. Il peut s'agir, par exemple, d'une mission de commissariat aux apports, à la fusion ou à la transformation.

« 08. Prestation : conformément au IV de l'article L. 821-2 du code de commerce, le terme prestation recouvre les services et attestations qui ne sont pas des missions visées au paragraphe 07 de la présente norme, qu'un commissaire aux comptes fournit à une personne ou une entité pour laquelle il exerce ou non la mission de contrôle légal. Il peut s'agir par exemple d'un audit financier contractuel ou encore d'une revue de conformité à un référentiel.

« 09. Situation à risque : le fait, pour le commissaire aux comptes, d'être placé en risque de ne pas pouvoir réaliser la mission ou la prestation de façon indépendante et impartiale. La cause et les effets de la situation à risque varient selon les faits et circonstances qui la caractérisent.

« 10. Mesure de sauvegarde appropriée : mesure qui garantit l'impartialité et l'indépendance du commissaire aux comptes lorsqu'il est exposé à une situation à risque. Cette mesure de sauvegarde est destinée soit à éliminer la cause de la situation à risque, soit à en réduire les effets à un niveau suffisamment faible pour que l'indépendance et l'impartialité du commissaire aux comptes ne soient pas affectées et pour permettre l'acceptation ou la poursuite de la mission ou prestation en conformité avec les exigences légales, réglementaires et celles du code de déontologie.

« Pour les besoins de la présente norme, les termes "mesure de sauvegarde appropriée" visent indifféremment une ou plusieurs mesures de sauvegarde appropriées.

« 11. Tiers objectif, raisonnable et informé : personne qui :

« - bien qu'extérieure à la situation et n'ayant pas d'intérêt personnel dans cette dernière, s'y intéresse ;

« - possède les connaissances suffisantes lui permettant d'apprécier les faits et circonstances qui caractérisent la situation ; et

« - est en mesure d'apprécier si ces faits et circonstances sont objectivement de nature à faire naître, chez lui, un doute raisonnable sur le respect, par le commissaire aux comptes, des principes fondamentaux de comportement relatifs à l'impartialité et à l'indépendance et la prévention des conflits d'intérêts.

« Moyens nécessaires à la conduite de l'analyse

« Modalités d'organisation et de fonctionnement

« 12. L'analyse, par le commissaire aux comptes, des faits et circonstances qui caractérisent la situation suppose qu'il collecte les éléments suffisants et appropriés.

« 13. Pour ce faire, le commissaire aux comptes s'appuie sur les modalités d'organisation et de fonctionnement de la structure d'exercice du commissariat aux comptes à laquelle il appartient, proportionnées à l'ampleur et la complexité de ses activités, mises en place conformément aux dispositions des articles R. 821-81 et D. 821-82 du code de commerce.

« Jugement professionnel

« 14. Le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel à tous les stades de l'analyse.

« L'exercice de ce jugement professionnel requiert que le commissaire aux comptes prenne le recul nécessaire sur les faits et circonstances qui caractérisent la situation et qu'il mobilise les qualités requises par son statut, en particulier l'esprit critique, la compétence, l'objectivité, l'intégrité et l'indépendance, afin de prendre des décisions éclairées.

« Analyse à mener par le commissaire aux comptes qui envisage de réaliser une mission ou une prestation

« 15. Lorsque le commissaire aux comptes envisage de réaliser une mission ou une prestation, il analyse les faits et circonstances qui caractérisent la situation aux fins d'apprécier si, en conscience mais aussi aux yeux d'un tiers objectif, raisonnable et informé, cette dernière peut être réalisée de façon indépendante et impartiale.

« En outre, lorsqu'il réalise déjà une autre mission ou une autre prestation, il s'assure également qu'il peut poursuivre cette autre mission ou cette autre prestation dans le respect des principes d'indépendance et d'impartialité.

« Prise de connaissance des faits et circonstances

« 16. Le commissaire aux comptes s'enquiert des éléments suivants :

« - l'objectif et la nature de la mission ou de la prestation envisagée ; et

« - toute information utile sur la personne ou entité pour laquelle il envisage de réaliser la mission ou la prestation, notamment sa forme juridique, sa structure organisationnelle et son secteur d'activité.

« 17. Au vu de ces éléments, le commissaire aux comptes :

« - détermine la nature des diligences qu'il convient de mettre en œuvre pour répondre à l'objectif de son intervention, les compétences qu'elle requiert et les honoraires en rapport avec ces diligences et compétences ;

« - identifie les parties, autres que lui-même et la personne ou l'entité pour laquelle il envisage de réaliser la mission ou la prestation, qui sont susceptibles d'être concernées par la mission ou par la prestation ; et

« - identifie les règles déontologiques applicables en l'espèce.

« Concernant les parties autres que le commissaire aux comptes et la personne ou l'entité pour laquelle le commissaire aux comptes envisage de réaliser une mission ou une prestation

« 18. Les parties autres que le commissaire aux comptes et la personne ou l'entité pour laquelle le commissaire aux comptes envisage de réaliser une mission ou une prestation comprennent les personnes ou entités liées au commissaire aux comptes, c'est-à-dire les associés et les membres de la direction de la structure d'exercice à laquelle il appartient, les salariés de cette structure et les membres de son réseau.

« Elles peuvent également comprendre des personnes ou entités liées à la personne ou à l'entité pour laquelle le commissaire aux comptes envisage de réaliser une mission ou une prestation.

« 19. Son analyse ayant pour objectif de s'assurer de la préservation de son indépendance et de son impartialité, y compris aux yeux d'un tiers objectif, raisonnable et informé, le commissaire aux comptes recherche et prend en compte les liens personnels, financiers ou professionnels entre lui-même, la personne ou l'entité pour laquelle il envisage de réaliser une mission ou une prestation et les personnes ou entités visées aux paragraphes 17 et 18.

« Ces liens s'apprécient au regard de chacune des situations.

« Les liens personnels à rechercher et à prendre en compte ne se limitent pas à ceux énoncés à l'article 32, I du code de déontologie.

« Les liens professionnels s'entendent notamment des liens résultant des missions ou des prestations en cours de réalisation ou antérieurement réalisées par le commissaire aux comptes ou les membres de son réseau.

« Concernant les règles déontologiques applicables en l'espèce

« 20. Le commissaire aux comptes est soumis à des règles déontologiques attachées à sa qualité et qui sont donc applicables à toute situation. D'autres règles déontologiques ne sont applicables qu'à certaines situations, par exemple lorsque le commissaire aux comptes exerce une mission de certification des comptes ou encore lorsqu'il exerce en réseau.

« 21. Au vu des éléments collectés au titre des caractéristiques de la mission ou de la prestation qu'il envisage de réaliser, de la personne ou l'entité pour laquelle il envisage de réaliser la mission ou la prestation et des parties autres que cette personne ou entité, le commissaire aux comptes identifie les règles déontologiques applicables en l'espèce.

« 22. A ce titre, il considère l'ensemble des situations interdites ou incompatibles prévues par les textes légaux et réglementaires.

« Le code de déontologie dispose notamment qu'il est interdit au commissaire aux comptes d'accepter une mission ou une prestation dont la rémunération est proportionnelle ou conditionnelle ou qui relève du monopole d'une autre profession.

« Analyse des faits et circonstances et identification d'une situation à risque

« 23. Le commissaire aux comptes analyse l'ensemble des éléments mentionnés aux paragraphes 16 à 22 afin de pouvoir conclure s'il est en mesure de réaliser la mission ou la prestation envisagée en toute impartialité et indépendance et que cela soit également perçu comme tel par un tiers objectif, raisonnable et informé.

« 24. S'il conclut que la mission ou la prestation envisagée le placerait, dans l'exercice de la nouvelle mission ou prestation ou dans l'exercice d'une mission ou prestation en cours, dans une situation interdite ou incompatible prévue par les textes légaux et réglementaires, il ne l'accepte pas.

« 25. S'il conclut que la mission ou la prestation envisagée ne le placerait pas, dans l'exercice de la nouvelle mission ou prestation ou dans l'exercice d'une mission ou prestation en cours dans une situation interdite ou incompatible prévue par les textes légaux et réglementaires et qu'il n'a pas identifié de situation à risque, il peut accepter la mission ou la prestation envisagée.

« 26. S'il identifie une situation à risque pour ce qui concerne la mission ou la prestation envisagée ou la mission ou la prestation en cours de réalisation, il poursuit l'analyse conformément aux principes définis aux paragraphes 27 à 30.

« Traitement de la situation à risque

« 27. Le commissaire aux comptes exposé à une situation à risque recherche s'il existe une mesure de sauvegarde appropriée.

« 28. Pour cela, il tient compte des éléments suivants :

« - la situation à risque peut être engendrée par un ou plusieurs risques tels qu'un risque résultant de liens personnels ou professionnels, un risque d'autorévision, un risque de dépendance financière ou encore un risque de conflit d'intérêts ;

« - la situation à risque peut concerner la mission ou la prestation que le commissaire aux comptes envisage de réaliser ou la mission ou la prestation en cours de réalisation.

« Dans tous les cas la mesure de sauvegarde appropriée doit permettre la réalisation de chaque mission ou chaque prestation dans le respect des principes d'indépendance et d'impartialité ;

« - pour être qualifiée de mesure de sauvegarde appropriée, la mesure doit être suffisante.

« Cela implique que pour chacun des risques qui engendrent la situation à risque, une mesure doit être envisagée, étant précisé qu'une même mesure de sauvegarde appropriée peut répondre à plusieurs risques ;

« - pour être qualifiée de mesure de sauvegarde appropriée, la mesure doit préserver l'indépendance et l'impartialité du commissaire aux comptes y compris aux yeux d'un tiers objectif, raisonnable et informé.

« 29. Lorsque le commissaire aux comptes identifie une mesure de sauvegarde appropriée, il peut accepter la mission ou la prestation envisagée.

« 30. Lorsque le commissaire aux comptes n'identifie pas de mesure de sauvegarde appropriée, il en tire les conséquences suivantes :

« - lorsque la situation à risque concerne la mission ou la prestation qu'il envisage de réaliser, le commissaire aux comptes n'accepte pas cette mission ou cette prestation ;

« - lorsque la situation à risque concerne la mission ou la prestation en cours de réalisation et que cette situation à risque ne surviendrait qu'en cas d'acceptation de la nouvelle mission ou de la nouvelle prestation, le commissaire aux comptes n'envisage de l'accepter qu'après avoir conclu qu'il est possible de mettre fin à la mission ou à la prestation en cours de réalisation, au regard des règles déontologiques applicables, en ce compris, d'une part, les articles 11 et 28 du code de déontologie relatifs à la fin de la mission ou de la prestation et à la démission, et, d'autre part, l'article 3 relatif à l'intégrité qui suppose de s'interdire tout comportement déloyal.

« Analyse à mener par le commissaire aux comptes qui a accepté de réaliser une mission ou une prestation et qui identifie des changements dans les faits et circonstances qui ont prévalu à son acceptation

« 31. Tout au long de l'exercice de la mission ou de la prestation, le commissaire aux comptes s'appuie sur les modalités d'organisation et de fonctionnement mentionnées au paragraphe 13 en vue d'identifier la survenance de changement dans les faits et circonstances qui ont prévalu à l'analyse menée en vue de son acceptation.

« 32. Lorsqu'il identifie un tel changement, il apprécie si ce dernier est susceptible de remettre en cause son analyse initiale.

« 33. Si tel est le cas, il actualise son analyse en appliquant les principes définis aux paragraphes 12 à 28 et en tire les conséquences sur la poursuite de la mission ou de la prestation.

« 34. Lorsque le commissaire aux comptes n'identifie pas de mesure de sauvegarde appropriée, il met un terme à la mission ou à la prestation, en respectant les dispositions des articles 11 et 28 du code de déontologie.

« Exercice de la mission ou de la prestation par plusieurs commissaires aux comptes

« 35. Sans préjudice des dispositions légales et réglementaires expressément applicables à la certification des comptes, lorsque la mission ou la prestation est réalisée par plusieurs commissaires

aux comptes, ou qu'il est envisagé qu'elle le soit, chacun d'entre eux effectue sa propre analyse des faits et circonstances qui caractérisent la situation et qui lui sont propres.

« 36. Lorsqu'un des co-commissaires aux comptes identifie une situation à risque, il s'en entretient avec les autres co-commissaires aux comptes et :

« - leur expose les conséquences qu'il envisage d'en tirer sur l'acceptation ou la poursuite de la mission ou de la prestation qui le place en situation à risque ;

« - examine avec eux les conséquences éventuelles à en tirer sur l'acceptation ou la poursuite de la mission ou de la prestation qu'ils envisagent d'exercer ou qu'ils exercent ensemble ; et

« - envisage avec eux l'opportunité d'en informer, de manière concertée, les organes visés à l'article L. 821-63 du code de commerce.

« 37. En cas de désaccord sur la situation à risque ou le traitement de cette situation, si nécessaire, ils recourent à la conciliation du président de leur compagnie régionale ou, s'ils appartiennent à des compagnies régionales distinctes, des présidents de leur compagnie respective, conformément à l'article 8 du code de déontologie.

« Echanges avec les organes visés à l'article L. 821-63 du code de commerce

« 38. Sans préjudice des dispositions du II de l'article L. 821-63 du code de commerce, lorsque le commissaire aux comptes identifie un risque de ne pas être en mesure de réaliser la mission ou la prestation dans le respect des principes d'indépendance et d'impartialité, il apprécie l'utilité d'en informer l'organe collégial chargé de l'administration ou l'organe chargé de la direction et l'organe de surveillance.

« 39. Lorsqu'il l'estime utile, le commissaire aux comptes procède à cette information dans des délais appropriés au vu notamment des conséquences qui pourraient résulter des actions à engager pour remédier à la situation.

« 40. Lorsque la mission ou la prestation est réalisée par plusieurs commissaires aux comptes et que la communication aux organes visés à l'article L. 821-63 du code de commerce n'est pas effectuée par l'ensemble des co-commissaires aux comptes, le commissaire aux comptes qui s'est entretenu avec les organes précités informe les co-commissaires aux comptes des conclusions de ces échanges.

« Documentation

« 41. La documentation doit permettre à toute personne ayant la connaissance des textes légaux et réglementaires applicables à la profession et n'ayant pas participé à la mission ou à la prestation de comprendre comment le commissaire aux comptes est parvenu à la conclusion qu'il est en mesure d'accepter la mission ou la prestation ou de poursuivre la mission ou la prestation en cours.

« 42. Avant d'accepter la mission ou la prestation, le commissaire aux comptes consigne dans son dossier les faits et circonstances qui caractérisent la situation.

« 43. Lorsque le commissaire aux comptes est exposé à une situation à risque, la documentation comprend :



« - la description de la situation à risque identifiée, en ce compris chacun des risques qui l'ont engendrée et, en particulier sa cause et ses effets ;

« - la description de la mesure de sauvegarde appropriée mise en œuvre ;

« - le cas échéant, la formalisation des échanges avec les co-commissaires aux comptes prévus aux paragraphes 36 et 40 et le résultat de la procédure de conciliation visée au paragraphe 37 si celle-ci a été engagée ;

« - le cas échéant, la formalisation des échanges avec les organes visés à l'article L. 821-63 du code de commerce.

« 44. Lorsque le commissaire aux comptes identifie un changement dans les faits et circonstances qui ont prévalu à l'analyse menée en vue de l'acceptation de la réalisation de la mission ou de la prestation, il le consigne dans son dossier et, lorsque ce changement remet en cause son analyse initiale, il actualise les éléments mentionnés au paragraphe 43.

« 45. La forme et le niveau de détail de la documentation sont proportionnés et dépendent de chaque situation.

### « *Sous-section 3*

#### « *De la responsabilité civile*

« Art. A. 821-56. - Les contrats d'assurance mentionnés à l'article R. 821-85 comportent les garanties conformes ou au moins équivalentes à celles qui sont définies par les clauses spécifiées à l'annexe 8-8 au présent livre.

« Ils spécifient en caractères très apparents qu'en cas d'opposition ou de différence entre les termes du contrat et ceux des clauses précitées l'assuré bénéficie de celles de ces dispositions qui lui sont le plus favorables.

« Art. A. 821-57. - Chaque commissaire aux comptes, qu'il exerce ses fonctions à titre individuel ou en société, souscrit un tel contrat dans les conditions prévues à l'article R. 821-85.

« Art. A. 821-58. - Les contrats mentionnés à l'article A. 821-56 ne comportent pas de limite de garantie inférieure à 76 224, 51 € par année et par sinistre pour un même assuré. Il peut être stipulé au contrat une franchise qui n'est pas supérieure, en tout état de cause, à 10 % du montant des indemnités dues.

« Art. A. 821-59. - Ces mêmes contrats comportent une clause de tacite reconduction annuelle.

« Art. A. 821-60. - Toute contestation relative à la mise en jeu de la garantie relève exclusivement de l'appréciation des tribunaux.

### « *Sous-section 4*

#### « *Des sociétés de commissaires aux comptes*

« *Paragraphe 1*

« *Dispositions communes aux diverses sociétés*

(Ce paragraphe ne contient pas de dispositions pour les arrêtés)

« *Paragraphe 2*

« *Dispositions applicables aux sociétés civiles professionnelles*

(Ce paragraphe ne contient pas de dispositions pour les arrêtés)

« *Paragraphe 3*

« *Dispositions applicables aux sociétés autres que les sociétés civiles professionnelles*

(Ce paragraphe ne contient pas de dispositions pour les arrêtés)

« *Paragraphe 4*

« *Dispositions applicables aux sociétés en participation*

(Ce paragraphe ne contient pas de dispositions pour les arrêtés)

« *Paragraphe 5*

« *Des sociétés de participations financières de profession libérale de commissaires aux comptes*

« Art. A. 821-61. - La Compagnie nationale des commissaires aux comptes dresse la liste des sociétés de participations financières de profession libérale de commissaires aux comptes qui mentionne les informations suivantes :

« a) La dénomination sociale, la forme juridique et le numéro d'inscription de la société ;

« b) L'adresse du siège social ;

« c) Les noms et adresses professionnelles des associés ou actionnaires, des membres des organes de gestion, de direction, et, selon le cas, d'administration ou de surveillance de la société ;

« d) Les noms et numéros d'inscription des commissaires aux comptes associés de la société qui figurent sur la liste mentionnée au I de l'article L. 821-13.

« La Compagnie nationale assure la mise à jour et la publication de ces informations par voie électronique. La liste est transmise avant le 31 décembre de chaque année à la Haute autorité de l'audit.

**Art. 5 - I.** - Le chapitre III devient une section 3.

II. - La section 1 du chapitre III, devenu section 3, devient une sous-section 1 intitulée : « De la désignation, de la récusation et de la révocation des commissaires aux comptes ».

III. - La section 2 du chapitre III, devenu section 3, devient une sous-section 2.

IV. - La section 3 du chapitre III, devenu section 3, est ainsi modifiée :

1° Elle devient une sous-section 3 ;

2° La sous-section 1 de la section 3, devenue sous-section 3, devient un paragraphe 1er ;

3° L'article A. 823-1 est ainsi modifié :

a) Il devient l'article A. 821-62 ;

b) Au huitième alinéa du 6 de l'article A. 823-1, la référence : « L. 823-9 » est remplacée par la référence : « L. 821-53 » ;

c) Au onzième alinéa du 6 de l'article A. 823-1, la référence : « L. 823-14 » est remplacée par la référence : « L. 821-61 » ;

d) Au treizième alinéa du 6 de l'article A. 823-1, la référence : « L. 823-16 » est remplacée par la référence : « L. 821-63 » ;

4° La sous-section 2 de la section 3, devenue sous-section 3, devient un paragraphe 2 ;

5° Le paragraphe 1 de la sous-section 2, devenue paragraphe 2, devient un sous paragraphe 1 ;

6° L'article A. 823-2 est ainsi modifié :

a) Il devient l'article A. 821-63 ;

b) Aux premier et deuxième alinéas du 1, la référence : « L. 823-9 » est remplacée par la référence : « L. 821-53 » ;

c) Au premier alinéa du 2, la référence : « L. 823-10-1 » est remplacée par la référence : « L. 821-55 » ;

7° L'article A. 823-2-1 est ainsi modifié :

a) Il devient l'article A. 821-64 ;

b) Aux premiers alinéas du 1 et du 9, la référence : « L. 823-9 » est remplacée par la référence : « L. 821-53 » ;

c) Au premier alinéa du 32, la référence : « L. 823-16 » est remplacée par la référence : « L. 821-63 » ;

d) Au dernier alinéa du 33, la référence : « R. 821-76 » est remplacée par la référence : « R. 820-50 » ;

8° L'article A. 823-3 est ainsi modifié :

a) Il devient l'article A. 821-65 ;

b) Aux premiers alinéas du 2 et du 17, la référence : « L. 823-15 » est remplacée par la référence : « L. 821-62 » ;

c) Le deuxième alinéa du 19 est remplacé par un alinéa ainsi rédigé :

« Ils mentionnent, pour chaque commissaire aux comptes, les informations prévues aux articles L. 821-25 et R. 821-105 du code de commerce » ;

d) Au 22, la référence : « R. 823-18 » est remplacée par la référence : « R. 821-196 » ;

9° L'article A. 823-4 est ainsi modifié :

a) Il devient l'article A. 821-66 ;

b) Aux premiers alinéas du 1 et du 7, la référence : « R. 823-10 » est remplacée par la référence : « D. 821-186 » ;

c) Au 11, la référence : « R. 821-68 » est remplacée par la référence : « R. 820-42 » ;

10° L'article A. 823-5-1 est ainsi modifié :

a) Il devient l'article A. 821-67 ;

b) Aux premier et deuxième alinéas, au 1, au 2, aux deuxième et quatrième alinéas du 3, aux premier, deuxième, dixième alinéas du 4, aux deuxième, troisième alinéas du 5, au premier alinéa du 7, au 8, au deuxième alinéa du 11, au premier alinéa du 12 et au deuxième alinéa du 13, la référence : « L. 823-16 » est remplacée, seize fois, par la référence : « L. 821-63 » ;

c) Aux premiers alinéas du 6 et du 11, la référence : « L. 823-19 » est remplacée, deux fois, par la référence : « L. 821-67 » ;

d) Au sixième alinéa du 6, la référence : « L. 820-3 » est remplacée par la référence : « L. 821-4 » ;

11° L'article A. 823-5-2 est ainsi modifié :

a) Il devient l'article A. 821-68 ;

b) Au premier alinéa du 6, la référence : « L. 823-16 » est remplacée par la référence : « L. 821-63 » ;

12° L'article A. 823-3 est ainsi modifié :

a) Il devient l'article A. 821-69 ;

b) Au premier alinéa du 8, la référence : « R. 823-10 » devient la référence : « D. 821-186 » ;

13° Le paragraphe 2 de la sous-section 2, devenue paragraphe 2, devient un sous paragraphe 2 ;

14° L'article A. 823-6 devient l'article A. 821-70 ;

15° L'article A. 823-6-1 est ainsi modifié :

a) Il devient l'article A. 821-71 ;

b) Au troisième alinéa du 14, aux premiers alinéas des 15, 16 et 17, la référence : « L. 823-16 » est remplacée, quatre fois, par la référence : « L. 821-63 » ;

16° L'article A. 823-7 est ainsi modifié :

a) Il devient l'article A821-72 ;

b) Au quatorzième alinéa du 14, la référence : « L. 823-16 » est remplacée par la référence : « L. 821-63 » ;

17° L'article A. 823-8 devient l'article A. 821-73 ;

18° Le paragraphe 3 de la sous-section 2, devenue paragraphe 2, devient un sous paragraphe 3 ;

19° L'article A. 823-9 devient l'article A. 821-74 ;

20° L'article A. 823-10 devient l'article A. 821-75 ;

21° L'article A. 823-11 devient l'article A. 821-76 ;

22° L'article A. 823-12 devient l'article A. 821-77 ;

23° L'article A. 823-13 devient l'article A. 821-78 ;

24° L'article A. 823-14 est ainsi modifié :

a) Il devient l'article A. 821-79 ;

b) Au premier alinéa du 12, la référence : « L. 823-16 » est remplacée par la référence : « L. 821-63 » ;

25° Le paragraphe 4 de la sous-section 2, devenue paragraphe 2, devient un sous paragraphe 4 ;

26° L'article A. 823-15 est ainsi modifié :

a) Il devient l'article A. 821-80 ;

b) Au troisième alinéa du 12, au quatrième alinéa du 13, au deuxième alinéa du 14, au premier alinéa du 15, aux premier et quatrième alinéas du 29, au premier alinéa du 30, au deuxième alinéa du 33 et au septième alinéa du 34, la référence : « L. 823-16 » est remplacée, neuf fois, par la référence : « L. 821-63 » ;

27° L'article A. 823-16 est ainsi modifié :

a) Il devient l'article A. 821-81 ;

b) Au 12, la référence : « L. 823-16 » est remplacée par la référence : « L. 821-63 » ;

28° L'article A. 823-17 devient l'article A. 821-82 ;

29° L'article A. 823-18 est ainsi modifié :

a) Il devient l'article A. 821-83 ;

b) A premier alinéa du 13, la référence : « R. 823-7 » est remplacée par la référence : « R. 821-180 » ;

c) Au deuxième alinéa du 16, et au premier alinéa du 17 la référence : « L. 823-16 » est remplacée par la référence : « L. 821-63 » ;

30° L'article A. 823-18-1 est ainsi modifié :

a) Il devient l'article A. 821-84 ;

b) Au premier alinéa du 5, la référence : « L. 823-9 » est remplacée par la référence : « L. 821-53 » ;

c) Au quatrième alinéa du 12, la référence : « L. 823-19 » est remplacée par la référence : « L. 821-67 » ;

d) Aux premier et cinquième alinéas du 22, et au premier alinéa du 23, la référence : « L. 823-16 » est remplacée, trois fois, par la référence : « L. 821-63 » ;

31° Le paragraphe 5 de la sous-section 2, devenue paragraphe 2, devient un sous paragraphe 5 ;

32° L'article A. 823-19 est ainsi modifié :

a) Il devient l'article A. 821-85 ;

b) Au troisième alinéa du 6, la référence : « L. 823-16 » est remplacée, trois fois, par la référence : « L. 821-63 » ;

33° L'article A. 823-20 devient l'article A. 821-86 ;

34° L'article A. 823-21 devient l'article A. 821-87 ;

35° L'article A. 823-22 est ainsi modifié :

a) Il devient l'article A. 821-88 ;

b) Au 8, la référence : « L. 823-9 » devient la référence : « L. 821-53 » ;

36° Le paragraphe 6 de la sous-section 2, devenue paragraphe 2, devient un sous paragraphe 6 ;

37° L'article A. 823-23 devient l'article A. 821-89 ;

38° L'article A. 823-24 est ainsi modifié :

a) Il devient l'article A. 821-90 ;

b) Au 1, la référence : « L. 823-13 » est remplacée par la référence : « L. 821-60 » ;

39° L'article A. 823-25 est ainsi modifié :

a) Il devient l'article A. 821-91 ;

b) Au 1, la référence : « L. 823-14 » est remplacée par la référence : « L. 821-61 » ;

40° Le paragraphe 7 de la sous-section 2, devenue paragraphe 2, devient un sous paragraphe 7 ;

41° L'article A. 823-26 est remplacé par un article A. 821-92 ainsi rédigé :

« Art. A. 821-92. - La norme d'exercice professionnel relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« NEP-700. Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés

#### Introduction

« 01. Lorsqu'il certifie les comptes en application de l'article L. 821-53 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. 821-180 du code précité.

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

« 03. Le commissaire aux comptes fournit, s'il s'agit d'une entité d'intérêt public, les autres informations prévues par l'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014.

« 04. Le rapport sur les comptes consolidés est distinct du rapport sur les comptes annuels.

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

#### « Certification des comptes

« 06. En application des dispositions des articles L. 821-53 et R. 821-180 du code de commerce, le commissaire aux comptes déclare :

« - soit certifier que les comptes annuels ou consolidés sur lesquels porte le rapport 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 ou de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation à la fin de l'exercice ;

« - soit assortir la certification de réserves ;

« - soit refuser la certification des comptes ;

« - soit être dans l'impossibilité de certifier les comptes.

« Dans ces trois derniers cas, il précise les motifs de la réserve, du refus ou de l'impossibilité de certifier dans la partie de son rapport relative au fondement de l'opinion.

« Lorsque le commissaire aux comptes envisage de formuler une certification avec réserve, un refus de certifier ou une impossibilité de certifier, il en communique les motifs aux organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce.

« 07. Conformément à la faculté qui lui est donnée par l'article R. 821-180 précité, le commissaire aux comptes formule, s'il y a lieu, toute observation utile.

« 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.

« Les observations sont formulées dans une partie distincte avant la justification des appréciations.

« Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation lorsque des dispositions légales et réglementaires le prévoient. Cette situation se présente, par exemple, en cas de changement de méthode survenu dans les comptes annuels au cours de l'exercice.

« Lorsque le commissaire aux comptes envisage de formuler une observation, il en communique les motifs aux organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce.

« Certification sans réserve

« 08. 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

« 09. 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.

« 10. 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.

« 11. 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

« 12. 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.

« 13. 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.

« Impossibilité de certifier

« 14. Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de certifier :

« D'une part, 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.

« D'autre part, 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

« 15. En application des dispositions de l'article L. 821-53 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 :

« - soit dans la norme d'exercice professionnel relative à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public ;

« - soit dans la norme d'exercice professionnel relative à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public.

« Vérification du rapport de gestion, des autres documents sur la situation financière et les comptes et des informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes

« 16. En application des dispositions des articles L. 821-54, L. 225-235, L. 22-10-71 ou L. 226-10-1, L. 22-10-78 et L. 441-14 du code de commerce, le commissaire aux comptes procède à des vérifications

spécifiques et formule ses conclusions telles que prévues dans la norme concernant les diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

« Le cas échéant, il fait état des informations relatives à l'entité que les textes légaux et réglementaires lui font obligation 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.

« Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires

« 17. Le cas échéant, le commissaire aux comptes fait état des autres vérifications ou informations que les textes légaux et réglementaires lui font obligation de mentionner dans son rapport, telles que les informations requises dans le rapport sur les comptes d'entités d'intérêt public relatives à la date initiale de la désignation du commissaire aux comptes et à la durée totale de sa mission sans interruption, y compris les renouvellements précédents du commissaire aux comptes.

« Contenu et forme du rapport

« 18. Les rapports établis par le commissaire aux comptes mentionnent les informations prévues aux articles R. 821-105, R. 821-180, D. 821-181, L. 225-235, L. 22-10-71 ou L. 226-10-1, L. 22-10-78 et L. 821-54 du code de commerce.

« Le rapport est rédigé d'une manière claire et non ambiguë. Il 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) Les parties distinctes suivantes, nettement individualisées :

« - l'opinion, incluant :

« - l'origine de la désignation du commissaire aux comptes ;

« - l'identité de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ;

« - la nature des comptes, annuels ou consolidés, qui font l'objet du rapport et sont joints à ce dernier ;

« - la date de clôture et l'exercice auquel les comptes se rapportent ;

« - les règles et méthodes comptables appliquées pour établir les comptes ;

« - le fondement de cette opinion, comprenant :

« - une sous-partie relative au référentiel d'audit incluant les normes d'exercice professionnel conformément auxquelles la mission a été accomplie ;

« - une sous-partie attestant qu'il n'a pas été fourni de services autres que la certification des comptes interdits visés au code de déontologie et que le commissaire aux comptes est resté indépendant vis-à-vis de l'entité contrôlée au cours de sa mission ;

« - le cas échéant, les motifs de la réserve, du refus ou de l'impossibilité de certifier les comptes ;

« - le cas échéant, les incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation ;

« - le cas échéant, les observations prévues par les textes légaux et réglementaires, ainsi que toute observation utile ;

« - la justification des appréciations ;

« - dans le cas d'un rapport sur les comptes annuels, la vérification du rapport de gestion, des autres documents sur la situation financière et les comptes et des informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes ;

« - dans le cas d'un rapport sur les comptes consolidés, la vérification des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion ;

« - le cas échéant, d'autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires ;

« - le rappel des responsabilités des organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce relatives aux comptes ;

« - le rappel des responsabilités du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes incluant l'étendue de la mission et une mention expliquant dans quelle mesure la certification des comptes a été considérée comme permettant de déceler les irrégularités, notamment la fraude ;

« d) La date du rapport ;

« e) La signature du commissaire aux comptes, personne physique, ou, lorsque le mandat est confié à une société de commissaires aux comptes, de la personne mentionnée au premier alinéa de l'article L. 821-25 du code de commerce.

« 19. Le rapport sur les comptes d'entités d'intérêt public comporte en outre les autres informations suivantes, prévues par l'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014 :

« - il indique la date initiale de la désignation du commissaire aux comptes et la durée totale de sa mission sans interruption, y compris les renouvellements précédents du commissaire aux comptes ;

« - il confirme que l'opinion d'audit est cohérente avec le contenu du rapport complémentaire prévu au III de l'article L. 821-63 du code de commerce et destiné au comité spécialisé visé à l'article L. 821-67 du code de commerce. Hormis cette exigence, le rapport sur les comptes ne contient pas de références au rapport complémentaire destiné au comité spécialisé ;

« - il indique les services, autres que la certification des comptes, qui ont été fournis par le commissaire aux comptes à l'entité contrôlée et aux entités qu'elle contrôle au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, et qui n'ont pas été communiqués dans le rapport de gestion ou l'annexe des comptes.

« Le commissaire aux comptes ne fait pas usage du nom d'une autorité compétente, quelle qu'elle soit, d'une manière qui puisse indiquer ou laisser entendre que cette autorité approuve ou cautionne le rapport sur les comptes.

42° L'article A. 823-27 est ainsi modifié :

a) Il devient l'article A. 821-93 ;

b) Aux 1, 11 et 13, la référence : « L. 823-9 » est remplacée, quatre fois par la référence : « L. 821-53 » ;

c) Aux premiers alinéas du 5 et du 9, au deuxième alinéa du 11, la référence : « L. 823-19 » est remplacée, trois fois, par la référence : « L. 821-67 » ;

d) Au 13 et au 11, la référence : « R. 823-7 » est remplacée, deux fois, par la référence : « R. 821-180 » ;

e) Au deuxième alinéa du 21 et au premier alinéa du 22, la référence : « L. 823-16 » est remplacée, deux fois, par la référence : « L. 821-63 » ;

43° Le paragraphe 8 de la sous-section 2, devenue paragraphe 2, devient un sous paragraphe 8 ;

44° L'article A. 823-27-1 est remplacé par un article A. 821-94 ainsi rédigé :

« Art. A. 821-94. - Les normes d'exercice professionnel relatives à la mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices prévue à l'article L. 821-57 du code de commerce et à la mission du commissaire aux comptes nommé pour six exercices dans des petites entreprises, homologuées par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« NEP-911. MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES NOMMÉ POUR TROIS EXERCICES PRÉVUE À L'ARTICLE L. 821-57 DU CODE DE COMMERCE

« Champ d'application

« 01. La présente norme a pour objet de définir les diligences proportionnées à la "petite entreprise" à accomplir par le commissaire aux comptes nommé pour un mandat dont la durée est limitée à trois exercices, ainsi que le formalisme qui s'attache à la réalisation de sa mission.

« Une "petite entreprise" est une personne ou entité qui ne dépasse pas, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants :

« - total du bilan : quatre millions d'euros ;

« - montant du chiffre d'affaires hors taxes : huit millions d'euros ;

« - nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : cinquante.

« Les situations dans lesquelles un commissaire aux comptes est nommé pour un mandat dont la durée est limitée à trois exercices sont définies aux paragraphes 2 à 5.

« 02. Un commissaire aux comptes peut être nommé pour un mandat de trois exercices par une société dont un ou plusieurs associés ou actionnaires représentant au moins le tiers du capital en ont fait la demande motivée auprès de ladite société.

« 03. En l'absence d'obligation légale de nommer un commissaire aux comptes pour un mandat de six exercices, une société qui répond à la définition de petite entreprise peut décider volontairement de nommer un commissaire aux comptes. Dans ce cas, cette société peut choisir de limiter la durée du mandat du commissaire aux comptes à trois exercices en application de l'article L. 821-46 du code de commerce.

« 04. Une entité "tête de groupe" est définie par les 1<sup>er</sup> et 2<sup>e</sup> alinéas de l'article L. 821-43 du code de commerce comme une personne ou entité :

« - non astreinte à publier des comptes consolidés ;

« - ne répondant pas à la définition d'une entité d'intérêt public ;

« - non contrôlée par une personne ou une entité qui a désigné un commissaire aux comptes,

« et qui forme avec les sociétés qu'elle contrôle un ensemble dépassant, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants :

« - total cumulé de leurs bilans : quatre millions d'euros ;

« - montant cumulé hors taxes de leurs chiffres d'affaires : huit millions d'euros ;

« - nombre moyen cumulé de leurs salariés au cours de l'exercice : cinquante.

« Dans la présente norme, la notion de contrôle s'entend du contrôle direct ou indirect au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce.

« Une entité tête de groupe a l'obligation de désigner au moins un commissaire aux comptes.

« Lorsque l'entité tête de groupe est une société qui répond à la définition de petite entreprise, elle peut choisir, en application de l'article L. 821-46 du code de commerce, de limiter la durée de son mandat à trois exercices.

« 05. Les petites entreprises qui sont des sociétés contrôlées par une entité tête de groupe ont l'obligation, en application du 3<sup>e</sup> alinéa de l'article L. 821-43 du code de commerce, de désigner au moins un commissaire aux comptes, lorsqu'elles dépassent, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants :

« - total du bilan : deux millions d'euros ;

« - montant du chiffre d'affaires hors taxes : quatre millions d'euros ;

« - nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : vingt-cinq.

« Dans ce cas, ces sociétés peuvent choisir de limiter la durée du mandat du commissaire aux comptes à trois exercices en application de l'article L. 821-46 du code de commerce.

« 06. La présente norme est également applicable aux mandats de commissaires aux comptes en cours à la date d'application effective de l'article L. 821-57 du code de commerce, et qui sont exercés dans les sociétés, quelles que soient leurs formes, qui ne dépassent pas, pour le dernier exercice clos antérieurement à cette date, deux des trois critères précisés au paragraphe 1, dès lors que ces sociétés choisissent, en accord avec leur commissaire aux comptes, que celui-ci poursuive l'exécution de sa mission jusqu'au terme initialement fixé selon les mêmes modalités que celles prévues pour l'exercice d'un mandat dont la durée est limitée à trois exercices.

« Nature et étendue de la mission

« 07. La mission du commissaire aux comptes comprend :

« - la mission de certification des comptes annuels, et le cas échéant, des comptes consolidés lorsque l'entité décide sur une base volontaire de publier de tels comptes, prévue à l'article L. 821-53 du code de commerce et dont il rend compte dans son rapport sur les comptes annuels, et le cas échéant, dans son rapport sur les comptes consolidés ;

« - l'établissement du rapport sur les risques mentionné au 1er alinéa de l'article L. 821-57 du code de commerce. Ce rapport identifie les risques financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée la société. Pour une entité tête de groupe, ce rapport porte sur l'ensemble que la société forme avec les sociétés qu'elle contrôle ;

« - les autres diligences légales qui lui sont confiées par le législateur. Pour cette mission de trois exercices, le commissaire aux comptes est dispensé de la réalisation des diligences et rapports mentionnés aux articles L. 223-19, L. 223-27, L. 223-34, L. 223-42, L. 225-40, L. 225-42, L. 225-88, L. 225-90, L. 225-103, L. 225-115, L. 225-135, L. 225-235, L. 225-244, L. 226-10-1, L. 227-10, L. 22-10-71, L. 232-3, L. 232-4, L. 233-6, L. 233-13, L. 237-6 et L. 239-2 du code de commerce.

« Respect des règles de déontologie

« 08. Le commissaire aux comptes respecte les dispositions du code de déontologie de la profession. Il réalise sa mission conformément aux textes légaux et réglementaires et, s'agissant des normes d'exercice professionnel, à la présente norme d'exercice professionnel.

« Esprit critique, jugement professionnel et proportionnalité

« 09. Tout au long de sa mission, le commissaire aux comptes fait preuve d'esprit critique. A ce titre, il 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.

« 10. Le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux, proportionnés à la taille et à la complexité de l'entité, nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes et établir son rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion.

« Implication du commissaire aux comptes

« 11. Le commissaire aux comptes veille à être compris du dirigeant quant à l'objectif de sa mission et aux modalités pratiques de sa réalisation. Si le commissaire aux comptes fait appel à des collaborateurs, il veille à rester l'interlocuteur principal du dirigeant, notamment pour la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et la restitution des conclusions des travaux mis en œuvre.

« Lettre de mission

« 12. Au plus tard à l'issue de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes établit une lettre de mission pouvant porter sur les trois exercices de son mandat et définissant les termes et conditions de son intervention. Si nécessaire, il revoit les termes de la lettre de mission en cours de mandat. Il demande à l'entité de confirmer par écrit son accord sur les termes et conditions exposés.

« Mise en œuvre de la mission de certification des comptes

« 13. Pour certifier les comptes, le commissaire aux comptes met en œuvre un audit des comptes afin d'obtenir 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».

« 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.

« 14. La notion de caractère significatif est appliquée par le commissaire aux comptes pour planifier et réaliser son audit, puis pour évaluer l'incidence des anomalies non corrigées dans les comptes.

« Le commissaire aux comptes met en œuvre la notion de caractère significatif en considérant le montant des anomalies, leur nature et les circonstances particulières de leur survenance.

« La détermination du caractère significatif des anomalies relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes et reflète sa perception de ce qui peut influencer le jugement des utilisateurs de comptes.

« Pour évaluer le caractère significatif d'une anomalie à partir de son montant, le commissaire aux comptes détermine un seuil de signification, montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés. Ce seuil sert également de référence pour déterminer la nature et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre.

« Au cours de la mission, le commissaire aux comptes reconsidère le seuil de signification s'il a connaissance de faits nouveaux ou d'évolutions de l'entité qui remettent en cause l'évaluation initiale de ce seuil.

« 15. La démarche pour la mise en œuvre de la mission de certification des comptes comprend les phases suivantes :

« - la prise de connaissance de l'entité en vue de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ainsi que la planification de la mission ;

« - les procédures d'audit mises en œuvre en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives ;

« - les procédures d'audit mises en œuvre indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives.

« En outre, pour la certification des comptes consolidés, le commissaire aux comptes se réfère à la démarche prévue par la norme d'exercice professionnel relative aux principes applicables à l'audit des comptes consolidés et l'applique de manière adaptée à la taille et à la complexité de l'ensemble consolidé.

« Le commissaire aux comptes est vigilant sur tout événement ou circonstance susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation et apprécie si l'établissement des comptes dans une perspective de continuité d'exploitation est approprié.

« En application des articles L. 821-60 et L. 821-61 du code de commerce, le commissaire aux comptes opère toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportun et peut se faire communiquer toutes les pièces qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission. Lorsqu'il intervient dans une entité tête de groupe ces investigations peuvent être faites tant auprès de l'entité tête de groupe que des personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II et de l'article L. 233-3 du code de commerce.

« Dans le cadre de la démarche visant à la certification des comptes, le commissaire aux comptes identifie les risques financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée l'entité et qu'il estime d'une importance suffisante pour être portés à l'attention du dirigeant. Lorsqu'il intervient dans une entité tête de groupe, le commissaire aux comptes met en œuvre, en complément, les diligences prévues aux paragraphes 35 à 37.

« 16. Lorsque l'entité a recours aux services d'un expert-comptable, le commissaire aux comptes prend contact avec l'expert-comptable pour s'informer du contenu de la mission qui lui a été confiée. Lorsqu'il envisage d'utiliser les travaux de l'expert-comptable, le commissaire aux comptes se fait communiquer les travaux réalisés et apprécie s'ils peuvent contribuer à la formation de son opinion sur les comptes. En fonction de cette appréciation, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit supplémentaires dont la mise en œuvre lui paraît nécessaire.

« Prise de connaissance de l'entité et de son environnement en vue de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes et planification de la mission

« 17. Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance suffisante de l'entité afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes, qu'elles résultent d'erreurs ou de fraudes. Pour ce faire, il s'entretient avec le dirigeant et le cas échéant avec les personnes appropriées au sein de l'entité et prend connaissance :

« - du secteur d'activité de l'entité et de la nature plus ou moins complexe de ses activités ;

« - de ses objectifs et de sa stratégie ;

« - de sa structure juridique ;



« - de son organisation et de son financement ;

« - des textes légaux et réglementaires applicables, notamment en matière de référentiel comptable ;

« - des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit ;

« - des relations et transactions avec les parties liées ;

« - de l'importance des estimations comptables ;

« - de l'existence de procès, contentieux ou de litiges.

« Le commissaire aux comptes prend en considération le comportement et l'éthique professionnels du dirigeant et son implication dans le processus d'autorisation et de contrôle des opérations.

« 18. Lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures analytiques.

« Les procédures analytiques 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 à partir de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

« Les procédures analytiques peuvent notamment permettre au commissaire aux comptes d'identifier des opérations ou des événements inhabituels ou incohérents.

« 19. A l'issue de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes consigne dans un plan de mission :

« - l'approche générale des travaux en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ;

« - le programme de travail définissant la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires ;

« - le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences ;

« - le seuil de signification retenu ;

« - le calendrier et les intervenants.

« 20. 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. Il peut être ainsi amené à modifier son approche générale, à revoir ses choix et à prévoir des travaux complémentaires ou différents.

« 21. 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 ne contient pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice. 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, s'il l'estime nécessaire.

« La certification sans réserve des comptes de l'exercice précédent constitue une présomption de régularité et sincérité du bilan d'ouverture. Si les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'une certification ou si le commissaire aux comptes n'a pas pris connaissance du dossier de travail de son prédécesseur ou n'a pas obtenu des travaux de celui-ci les éléments suffisants et appropriés estimés nécessaires, les procédures mises en œuvre 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. 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.

« 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.

Procédures d'audit mises en œuvre en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives

« 22. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit qui peuvent comprendre, selon son jugement professionnel :

« - des tests de procédures ;

« - des contrôles de substance consistant en des tests de détail et/ ou des procédures analytiques ;

« - une approche mixte utilisant à la fois des tests de procédures et des contrôles de substance.

« 23. Le commissaire aux comptes utilise une ou plusieurs des techniques de contrôle suivantes :

« - les procédures analytiques qui, utilisées comme contrôles de substance, consistent à apprécier des éléments de comptes à partir de leurs corrélations avec d'autres données financières ou non. Pour cela, le commissaire aux comptes détermine les montants attendus dans les comptes et les écarts jugés acceptables entre ces montants et les montants enregistrés ;

« - 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 de 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 re-exécution d'un contrôle, qui porte sur des contrôles réalisés à l'origine par l'entité.

« 24. Le commissaire aux comptes détermine les méthodes appropriées de sélection des éléments à contrôler parmi les suivantes :

« - la sélection de tous les éléments, méthode principalement utilisée lorsque la population est constituée d'un petit nombre d'éléments ;

« - la sélection d'éléments spécifiques, méthode utilisée pour couvrir en valeur une large proportion de la population ou pour contrôler des éléments inhabituels en raison de leur importance ou de leur nature ;

« - les sondages statistiques ou non statistiques.

« 25. Lorsque le commissaire aux comptes intervient plusieurs semaines après la clôture de l'exercice, il peut estimer pertinent de contrôler les créances clients par les encaissements intervenus sur la période subséquente et les dettes fournisseurs par rapport aux factures reçues ou aux règlements effectués postérieurement à la clôture. L'utilisation de ces techniques de contrôle peut permettre de limiter les demandes de confirmation des clients et fournisseurs ou se substituer au recours à de telles confirmations.

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

« 27. Le commissaire aux comptes assiste à la prise d'inventaire physique des stocks lorsqu'il estime que les stocks sont significatifs ou présentent un risque d'anomalies significatives. Si, en raison de circonstances imprévues, il 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. 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.

« Procédures d'audit mises en œuvre indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives

« 28. Indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des contrôles de substance pour chaque compte présentant un caractère significatif. Selon son jugement professionnel, le commissaire aux comptes peut décider de limiter ses travaux à des procédures analytiques ou à un nombre restreint de tests de détails.

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

« - compréhension de 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 ;

« - évaluation de la conformité au référentiel comptable applicable pour la présentation des comptes, notamment pour la reconnaissance des produits et y compris les informations fournies en annexe ;

« - rapprochement des comptes, y compris des informations fournies dans l'annexe avec les documents comptables dont ils sont issus ;

« - vérification du report des montants figurant dans les comptes de l'exercice précédent, y compris dans l'annexe ;

« - examen des rapprochements bancaires à la clôture de l'exercice ;

« - examen des écritures d'inventaire ;

« - identification et prise en compte des événements postérieurs à la clôture.

« 30. Le commissaire aux comptes effectue une revue de la cohérence d'ensemble des comptes au regard des éléments collectés tout au long de l'audit.

« Traitement des anomalies relevées au cours de la mission

« 31. Au cours de la mission, le commissaire aux comptes communique en temps utile, au dirigeant de l'entité ou au niveau approprié de responsabilité, les anomalies qu'il a relevées autres que celles qui sont manifestement insignifiantes. Le commissaire aux comptes demande la correction de ces anomalies.

« A la fin de la mission, le commissaire aux comptes récapitule les anomalies non corrigées, autres que celles qui sont manifestement insignifiantes, ainsi que les anomalies non corrigées relevées au cours des exercices précédents et dont les effets perdurent. Il détermine si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives.

« Déclarations écrites de la direction

« 32. Si, au titre d'un ou plusieurs éléments à contrôler, les procédures d'audit ne permettent pas au commissaire aux comptes d'obtenir les éléments probants nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, il peut, sur la base de son jugement professionnel, demander au dirigeant de lui confirmer par écrit certaines de ses déclarations orales.

« Lorsque le dirigeant refuse, le commissaire aux comptes s'enquiert des raisons de ce refus et, en fonction des réponses formulées, en tire les conséquences éventuelles sur l'expression de son opinion sur les comptes.

« Communication avec les organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce

« 33. Selon son jugement professionnel et au moment qu'il juge approprié au regard de l'importance du sujet, le commissaire aux comptes porte à la connaissance du dirigeant ou d'un autre organe de direction ou de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe de surveillance :

« - l'étendue et le calendrier des travaux d'audit ;

« - ses commentaires éventuels sur les pratiques comptables de l'entité susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes ;

« - le cas échéant, les événements ou circonstances identifiés susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation ;

« - les modifications qui lui paraissent devoir être apportées aux comptes devant être arrêtés ou aux autres documents comptables ;

« - les irrégularités et les inexactitudes qu'il aurait découvertes ;

« - les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les résultats de la période comparés à ceux de la période précédente ;

« - les motifs de l'observation, de la certification avec réserve, du refus de certifier ou de l'impossibilité de certifier qu'il envisage, le cas échéant, de formuler dans son rapport sur les comptes.

« 34. Le commissaire aux comptes communique par écrit les éléments importants relatifs à sa mission lorsqu'il considère qu'une communication orale ne serait pas appropriée ou lorsque des dispositions légales ou réglementaires le prévoient spécifiquement.

« Diligences mises en œuvre pour l'établissement du rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion

« 35. En vue de l'élaboration du rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion, le commissaire aux comptes est attentif tout au long de sa mission de certification des comptes aux risques financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée la société et qu'il estime d'une importance suffisante pour être portés à l'attention du dirigeant.

« 36. Lorsqu'il intervient dans une entité tête de groupe, le commissaire aux comptes est également attentif aux risques financiers, comptables et de gestion auxquels sont exposées les sociétés qu'elle contrôle qu'il pourrait identifier au cours de sa mission de certification des comptes de l'entité tête de groupe, notamment lors de la prise de connaissance de ses activités et du contrôle des immobilisations financières qu'elle détient ainsi que des informations fournies en annexe.

« 37. En outre, le commissaire aux comptes de l'entité tête de groupe demande aux commissaires aux comptes des sociétés contrôlées nommés pour un mandat de trois exercices la communication des rapports sur les risques financiers, comptables et de gestion auxquels ces sociétés sont exposées.

« 38. En l'absence de rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion d'une société contrôlée, ou si ce rapport n'est pas disponible dans des délais compatibles avec l'établissement de son rapport sur les risques, le commissaire aux comptes de l'entité tête de groupe apprécie, selon son jugement professionnel, s'il doit compléter les informations recueillies dans le cadre de sa mission de certification des comptes de l'entité tête de groupe par :

« - des entretiens avec les dirigeants des sociétés contrôlées ;

« - et/ou des échanges avec les commissaires aux comptes des sociétés contrôlées, libérés du secret professionnel en application du 3e alinéa de l'article L. 821-35 du code de commerce.

« Autres diligences légales confiées par le législateur au commissaire aux comptes

« 39. Il appartient au commissaire aux comptes de procéder au contrôle des documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes. Pour ce faire, il met en œuvre les diligences prévues par la norme d'exercice professionnel relative aux diligences du commissaire aux comptes relatives au

rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes.

« 40. En application de l'article L. 821-10 du code de commerce, le commissaire aux comptes signale à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées au cours de l'accomplissement de sa mission et révèle au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation.

« 41. Le commissaire aux comptes met également en œuvre les dispositions prévues par la norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

« 42. Lorsque le commissaire aux comptes relève, à l'occasion de l'exercice de sa mission, des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, il met en œuvre les dispositions prévues par les textes légaux et réglementaires relatifs à la procédure d'alerte et il en tire les conséquences éventuelles sur son rapport sur les comptes. La continuité d'exploitation est appréciée sur une période de douze mois à compter de la clôture de l'exercice.

« 43. Plus généralement, le commissaire aux comptes met en œuvre les autres diligences légales qui lui sont confiées par le législateur.

« Rapport du commissaire aux comptes établi en application de l'article L. 821-53 du code de commerce

« 44. Le commissaire aux comptes établit le rapport mentionné au 1er alinéa de l'article L. 821-53 du code de commerce dans lequel il certifie, en justifiant de ses 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 l'entité à la fin de cet exercice.

« En outre, lorsque la personne ou entité décide sur une base volontaire de publier des comptes consolidés, le commissaire aux comptes établit le rapport mentionné au 2e alinéa de l'article L. 821-53 du code de commerce dans lequel il certifie, en justifiant de ses 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.

« 45. Le commissaire aux comptes exprime son opinion selon les dispositions des paragraphes 6 à 14 de la norme d'exercice professionnel relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.

« 46. La justification des appréciations par le commissaire aux comptes a pour objet de permettre au destinataire du rapport de mieux comprendre l'opinion émise sur les comptes.

« Le commissaire aux comptes, sur la base de son jugement professionnel, peut adopter une rédaction succincte pour la justification de ses appréciations.

« 47. Le contenu du rapport respecte les dispositions prévues au paragraphe 18 de la norme relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.

« Rapport du commissaire aux comptes sur les risques financiers, comptables et de gestion

« 48. Le contenu et la forme du rapport sont adaptés à l'entité selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes, sur la base des risques financiers, comptables et de gestion identifiés lors des travaux mis en œuvre et qu'il estime d'une importance suffisante pour être portés à l'attention du dirigeant.

« 49. Le commissaire aux comptes s'assure de la cohérence de son rapport sur les risques avec l'opinion émise sur les comptes.

« 50. Le commissaire aux comptes formule, s'il le juge nécessaire, des recommandations visant à réduire les risques identifiés en tenant compte de la taille de l'entité et de ses caractéristiques. Dans ce cas, le commissaire aux comptes veille au respect des règles d'indépendance et de non-immixtion dans la gestion.

« 51. Dans le cas d'une entité tête de groupe, le rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion portant sur l'ensemble que l'entité forme avec les sociétés qu'elle contrôle, le commissaire aux comptes mentionne les sources d'information utilisées.

« 52. Préalablement à l'émission de son rapport, le commissaire aux comptes s'entretient avec le dirigeant des risques financiers, comptables et de gestion identifiés pour s'assurer de la pertinence des recommandations formulées.

« 53. En fonction de l'importance des risques dont il est fait état dans son rapport, le commissaire aux comptes, sur la base de son jugement professionnel, évalue la nécessité de communiquer tout ou partie du rapport aux autres organes visés à l'article L. 821-63 du code de commerce.

« Documentation des travaux

« 54. Le commissaire aux comptes constitue dans le respect de l'article D. 821-186 du code de commerce un dossier adapté à la taille et aux caractéristiques de l'entité contrôlée en tenant compte du principe de proportionnalité.

« 55. Ce dossier permet 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 démarche adoptée, les travaux effectués, l'opinion émise et le rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion.

« 56. En particulier, le commissaire aux comptes formalise dans son dossier :

« - les échanges intervenus avec le dirigeant de l'entité ou avec d'autres interlocuteurs au titre des éléments collectés au cours de sa mission pour l'établissement du rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion ;

« - les échanges verbaux avec les organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce et la date de ces échanges ainsi qu'une copie de ses communications écrites.

« NEP-912. MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES NOMMÉ POUR SIX EXERCICES DANS DES PETITES ENTREPRISES

« Champ d'application

« 01. La présente norme a pour objet de définir les diligences proportionnées à la “petite entreprise” à accomplir par le commissaire aux comptes désigné par une telle entreprise pour un mandat de six exercices, ainsi que le formalisme qui s'attache à la réalisation de sa mission.

« Une “petite entreprise” est une personne ou entité qui ne dépasse pas, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants :

« - total du bilan : quatre millions d'euros ;

« - montant du chiffre d'affaires hors taxes : huit millions d'euros ;

« - nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : cinquante.

« Les situations visées par la présente norme sont définies aux paragraphes 2 à 4.

« 02. En l'absence d'obligation légale de nommer un commissaire aux comptes pour un mandat de six exercices, une personne ou entité qui répond à la définition de petite entreprise peut décider volontairement de nommer un commissaire aux comptes. Lorsque cette personne ou entité est une société, elle peut choisir de lui confier un mandat de six exercices. Lorsque cette personne ou entité n'est pas une société, la durée du mandat du commissaire aux comptes est obligatoirement de six exercices.

« 03. Une entité “tête de groupe” est définie par les 1er et 2e alinéas de l'article L. 821-43 du code de commerce comme une personne ou entité :

« - non astreinte à publier des comptes consolidés ;

« - ne répondant pas à la définition d'une entité d'intérêt public ;

« - non contrôlée par une personne ou une entité qui a désigné un commissaire aux comptes,

« et qui forme avec les sociétés qu'elle contrôle un ensemble dépassant, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants :

« - total cumulé de leurs bilans : quatre millions d'euros ;

« - montant cumulé hors taxes de leurs chiffres d'affaires : huit millions d'euros ;

« - nombre moyen cumulé de leurs salariés au cours de l'exercice : cinquante.

« Dans la présente norme, la notion de contrôle s'entend du contrôle direct ou indirect au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce.

« Une entité tête de groupe a l'obligation de désigner au moins un commissaire aux comptes.

« Lorsque l'entité tête de groupe est une société qui répond à la définition de petite entreprise, elle peut choisir de confier à son commissaire aux comptes un mandat de six exercices.



« Lorsque l'entité tête de groupe n'est pas une société mais qu'elle répond à la définition de petite entreprise, la durée du mandat du commissaire aux comptes est obligatoirement de six exercices.

« 04. Les petites entreprises qui sont des sociétés contrôlées par une entité tête de groupe ont l'obligation, en application du 3e alinéa de l'article L. 821-43 du code de commerce, de désigner au moins un commissaire aux comptes, lorsqu'elles dépassent, à la clôture d'un exercice social, deux des trois critères suivants :

« - total du bilan : deux millions d'euros ;

« - montant du chiffre d'affaires hors taxes : quatre millions d'euros ;

« - nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice : vingt-cinq.

« Dans ce cas, ces sociétés peuvent choisir de confier au commissaire aux comptes un mandat de six exercices.

« 05. Le commissaire aux comptes peut appliquer la présente norme aux mandats en cours au 27 mai 2019, date d'application effective des dispositions issues de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et à la transformation des entreprises, dans les sociétés, quelles que soient leurs formes, qui ne dépassent pas, pour le dernier exercice clos antérieurement à cette date, deux des trois critères précisés au paragraphe 1, et qui en font le choix en accord avec lui.

« Nature et étendue de la mission

« 06. La mission du commissaire aux comptes comprend :

« - la mission de certification des comptes annuels, et le cas échéant, des comptes consolidés lorsque l'entité décide sur une base volontaire de publier de tels comptes, prévue à l'article L. 821-53 du code de commerce et dont il rend compte dans son rapport sur les comptes annuels, et le cas échéant, dans son rapport sur les comptes consolidés ;

« - les autres diligences légales qui lui sont confiées par le législateur et qui donnent lieu, lorsque les textes légaux et réglementaires le prévoient, à des restitutions spécifiques.

« Respect des règles de déontologie

« 07. Le commissaire aux comptes respecte les dispositions du code de déontologie de la profession. Il réalise sa mission conformément aux textes légaux et réglementaires et, s'agissant des normes d'exercice professionnel, à la présente norme d'exercice professionnel.

« Esprit critique, jugement professionnel et proportionnalité

« 08. Tout au long de sa mission, le commissaire aux comptes fait preuve d'esprit critique. A ce titre, il 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.

« 09. Le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux, proportionnés à la taille et à la complexité de l'entité, nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes.

« Implication du commissaire aux comptes

« 10. Le commissaire aux comptes veille à être compris du dirigeant quant à l'objectif de sa mission et aux modalités pratiques de sa réalisation. Si le commissaire aux comptes fait appel à des collaborateurs, il veille à rester l'interlocuteur principal du dirigeant, notamment pour la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et la restitution des conclusions des travaux mis en œuvre.

« Lettre de mission

« 11. Au plus tard à l'issue de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes établit une lettre de mission pouvant porter sur les six exercices de son mandat et définissant les termes et conditions de son intervention. Si nécessaire, il revoit les termes de la lettre de mission en cours de mandat. Il demande à l'entité de confirmer par écrit son accord sur les termes et conditions exposés.

« Mise en œuvre de la mission de certification des comptes

« 12. Pour certifier les comptes, le commissaire aux comptes met en œuvre un audit des comptes afin d'obtenir 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».

« 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.

« 13. La notion de caractère significatif est appliquée par le commissaire aux comptes pour planifier et réaliser son audit, puis pour évaluer l'incidence des anomalies non corrigées dans les comptes.

« Le commissaire aux comptes met en œuvre la notion de caractère significatif en considérant le montant des anomalies, leur nature et les circonstances particulières de leur survenance.

« La détermination du caractère significatif des anomalies relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes et reflète sa perception de ce qui peut influencer le jugement des utilisateurs de comptes.

« Pour évaluer le caractère significatif d'une anomalie à partir de son montant, le commissaire aux comptes détermine un seuil de signification, montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés. Ce seuil sert également de référence pour déterminer la nature et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre.

« Au cours de la mission, le commissaire aux comptes reconsidère le seuil de signification s'il a connaissance de faits nouveaux ou d'évolutions de l'entité qui remettent en cause l'évaluation initiale de ce seuil.

« 14. La démarche pour la mise en œuvre de la mission de certification des comptes comprend les phases suivantes :

« - la prise de connaissance de l'entité en vue de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ainsi que la planification de la mission ;

« - les procédures d'audit mises en œuvre en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives ;

« - les procédures d'audit mises en œuvre indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives.

« En outre, pour la certification des comptes consolidés, le commissaire aux comptes se réfère à la démarche prévue par la norme d'exercice professionnel relative aux principes applicables à l'audit des comptes consolidés et l'applique de manière adaptée à la taille et à la complexité de l'ensemble consolidé.

« Le commissaire aux comptes est vigilant sur tout événement ou circonstance susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation et apprécie si l'établissement des comptes dans une perspective de continuité d'exploitation est approprié.

« En application des articles L. 821-60 et L. 821-61 du code de commerce, le commissaire aux comptes opère toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportuns et peut se faire communiquer toutes les pièces qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission. Lorsqu'il intervient dans une entité tête de groupe ces investigations peuvent être faites tant auprès de l'entité tête de groupe que des personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II et de l'article L. 233-3 du code de commerce.

« 15. Lorsque l'entité a recours aux services d'un expert-comptable, le commissaire aux comptes prend contact avec l'expert-comptable pour s'informer du contenu de la mission qui lui a été confiée. Lorsqu'il envisage d'utiliser les travaux de l'expert-comptable, le commissaire aux comptes se fait communiquer les travaux réalisés et apprécie s'ils peuvent contribuer à la formation de son opinion sur les comptes. En fonction de cette appréciation, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit supplémentaires dont la mise en œuvre lui paraît nécessaire.

« Prise de connaissance de l'entité et de son environnement en vue de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes et planification de la mission

« 16. Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance suffisante de l'entité afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes, qu'elles résultent d'erreurs ou de fraudes. Pour ce faire, il s'entretient avec le dirigeant et le cas échéant avec les personnes appropriées au sein de l'entité et prend connaissance :

« - du secteur d'activité de l'entité et de la nature plus ou moins complexe de ses activités ;

« - de ses objectifs et de sa stratégie ;

« - de sa structure juridique ;

« - de son organisation et de son financement ;

« - des textes légaux et réglementaires applicables, notamment en matière de référentiel comptable ;

« - des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit ;

« - des relations et transactions avec les parties liées ;

« - de l'importance des estimations comptables ;

« - de l'existence de procès, contentieux ou de litiges.

« Le commissaire aux comptes prend en considération le comportement et l'éthique professionnels du dirigeant et son implication dans le processus d'autorisation et de contrôle des opérations.

« 17. Lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures analytiques.

« Les procédures analytiques 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 à partir de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

« Les procédures analytiques peuvent notamment permettre au commissaire aux comptes d'identifier des opérations ou des événements inhabituels ou incohérents.

« 18. A l'issue de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes consigne dans un plan de mission :

« - l'approche générale des travaux en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ;

« - le programme de travail définissant la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires ;

« - le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences ;

« - le seuil de signification retenu ;

« - le calendrier et les intervenants.

« 19. 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. Il peut être ainsi amené à modifier son approche générale, à revoir ses choix et à prévoir des travaux complémentaires ou différents.

« 20. 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 ne contient pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice. 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, s'il l'estime nécessaire.

« La certification sans réserve des comptes de l'exercice précédent constitue une présomption de régularité et sincérité du bilan d'ouverture. Si les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'une certification ou si le commissaire aux comptes n'a pas pris connaissance du dossier de travail de

son prédécesseur ou n'a pas obtenu des travaux de celui-ci les éléments suffisants et appropriés estimés nécessaires, les procédures mises en œuvre 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. 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.

« 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.

« Procédures d'audit mises en œuvre en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives

« 21. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des procédures d'audit qui peuvent comprendre, selon son jugement professionnel :

« - des tests de procédures ;

« - des contrôles de substance consistant en des tests de détail et/ ou des procédures analytiques ;

« - une approche mixte utilisant à la fois des tests de procédures et des contrôles de substance.

« 22. Le commissaire aux comptes utilise une ou plusieurs des techniques de contrôle suivantes :

« - les procédures analytiques qui, utilisées comme contrôles de substance, consistent à apprécier des éléments de comptes à partir de leurs corrélations avec d'autres données financières ou non. Pour cela, le commissaire aux comptes détermine les montants attendus dans les comptes et les écarts jugés acceptables entre ces montants et les montants enregistrés ;

« - 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 de 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 re-exécution d'un contrôle, qui porte sur des contrôles réalisés à l'origine par l'entité.

« 23. Le commissaire aux comptes détermine les méthodes appropriées de sélection des éléments à contrôler parmi les suivantes :

« - la sélection de tous les éléments, méthode principalement utilisée lorsque la population est constituée d'un petit nombre d'éléments ;

« - la sélection d'éléments spécifiques, méthode utilisée pour couvrir en valeur une large proportion de la population ou pour contrôler des éléments inhabituels en raison de leur importance ou de leur nature ;

« - les sondages statistiques ou non statistiques.

« 24. Lorsque le commissaire aux comptes intervient plusieurs semaines après la clôture de l'exercice, il peut estimer pertinent de contrôler les créances clients par les encaissements intervenus sur la période subséquente et les dettes fournisseurs par rapport aux factures reçues ou aux règlements effectués postérieurement à la clôture. L'utilisation de ces techniques de contrôle peut permettre de limiter les demandes de confirmation des clients et fournisseurs ou se substituer au recours à de telles confirmations.

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

« 26. Le commissaire aux comptes assiste à la prise d'inventaire physique des stocks lorsqu'il estime que les stocks sont significatifs ou présentent un risque d'anomalies significatives. Si, en raison de circonstances imprévues, il 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. 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.

« Procédures d'audit mises en œuvre indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives

« 27. Indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des contrôles de substance pour chaque compte présentant un caractère significatif. Selon son jugement professionnel, le commissaire aux comptes peut décider de limiter ses travaux à des procédures analytiques ou à un nombre restreint de tests de détails.

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

« - compréhension de 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 ;

« - évaluation de la conformité au référentiel comptable applicable pour la présentation des comptes, notamment pour la reconnaissance des produits et y compris les informations fournies en annexe ;

« - rapprochement des comptes, y compris des informations fournies dans l'annexe avec les documents comptables dont ils sont issus ;

« - vérification du report des montants figurant dans les comptes de l'exercice précédent, y compris dans l'annexe ;

« - examen des rapprochements bancaires à la clôture de l'exercice ;

« - examen des écritures d'inventaire ;

« - identification et prise en compte des événements postérieurs à la clôture.

« 29. Le commissaire aux comptes effectue une revue de la cohérence d'ensemble des comptes au regard des éléments collectés tout au long de l'audit.

« Traitement des anomalies relevées au cours de la mission

« 30. Au cours de la mission, le commissaire aux comptes communique en temps utile, au dirigeant de l'entité ou au niveau approprié de responsabilité, les anomalies qu'il a relevées autres que celles qui sont manifestement insignifiantes. Le commissaire aux comptes demande la correction de ces anomalies.

« A la fin de la mission, le commissaire aux comptes récapitule les anomalies non corrigées, autres que celles qui sont manifestement insignifiantes, ainsi que les anomalies non corrigées relevées au cours des exercices précédents et dont les effets perdurent. Il détermine si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives.

« Déclarations écrites de la direction

« 31. Si, au titre d'un ou plusieurs éléments à contrôler, les procédures d'audit ne permettent pas au commissaire aux comptes d'obtenir les éléments probants nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, il peut, sur la base de son jugement professionnel, demander au dirigeant de lui confirmer par écrit certaines de ses déclarations orales.

« Lorsque le dirigeant refuse, le commissaire aux comptes s'enquiert des raisons de ce refus et, en fonction des réponses formulées, en tire les conséquences éventuelles sur l'expression de son opinion sur les comptes.

« Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce

« 32. Selon son jugement professionnel et au moment qu'il juge approprié au regard de l'importance du sujet, le commissaire aux comptes porte à la connaissance du dirigeant ou d'un autre organe de direction ou de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe de surveillance :

« - l'étendue et le calendrier des travaux d'audit ;

« - ses commentaires éventuels sur les pratiques comptables de l'entité susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes ;

« - le cas échéant, les événements ou circonstances identifiés susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation ;

« - les modifications qui lui paraissent devoir être apportées aux comptes devant être arrêtés ou aux autres documents comptables ;

- « - les irrégularités et les inexactitudes qu'il aurait découvertes ;
- « - les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les résultats de la période comparés à ceux de la période précédente ;
- « - les motifs de l'observation, de la certification avec réserve, du refus de certifier ou de l'impossibilité de certifier qu'il envisage, le cas échéant, de formuler dans son rapport sur les comptes.
- « 33. Le commissaire aux comptes communique par écrit les éléments importants relatifs à sa mission lorsqu'il considère qu'une communication orale ne serait pas appropriée ou lorsque des dispositions légales ou réglementaires le prévoient spécifiquement.
- « Autres diligences légales confiées par le législateur au commissaire aux comptes
- « 34. Il appartient au commissaire aux comptes de procéder au contrôle des documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes. Pour ce faire, il met en œuvre les diligences prévues par la norme d'exercice professionnel relative aux diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes.
- « 35. En application de l'article L. 821-10 du code de commerce, le commissaire aux comptes signale à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées au cours de l'accomplissement de sa mission et révèle au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation.
- « 36. Le commissaire aux comptes met également en œuvre les dispositions prévues par la norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.
- « 37. Lorsque le commissaire aux comptes relève, à l'occasion de l'exercice de sa mission, des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, il met en œuvre les dispositions prévues par les textes légaux et réglementaires relatifs à la procédure d'alerte et il en tire les conséquences éventuelles sur son rapport sur les comptes. La continuité d'exploitation est appréciée sur une période de douze mois à compter de la clôture de l'exercice.
- « 38. Plus généralement, le commissaire aux comptes met en œuvre les autres diligences légales qui lui sont confiées par le législateur.
- « Rapport du commissaire aux comptes établi en application de l'article L. 821-53 du code de commerce
- « 39. Le commissaire aux comptes établit le rapport mentionné au 1er alinéa de l'article L. 821-53 du code de commerce dans lequel il certifie, en justifiant de ses 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 l'entité à la fin de cet exercice.



« En outre, lorsque la personne ou entité décide sur une base volontaire de publier des comptes consolidés, le commissaire aux comptes établit le rapport mentionné au 2<sup>e</sup> alinéa de l'article L. 821-53 du code de commerce dans lequel il certifie, en justifiant de ses 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.

« 40. Le commissaire aux comptes exprime son opinion selon les dispositions des paragraphes 6 à 14 de la norme d'exercice professionnel relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.

« 41. La justification des appréciations par le commissaire aux comptes a pour objet de permettre au destinataire du rapport de mieux comprendre l'opinion émise sur les comptes.

« Le commissaire aux comptes, sur la base de son jugement professionnel, peut adopter une rédaction succincte pour la justification de ses appréciations.

« 42. Le contenu du rapport respecte les dispositions prévues au paragraphe 18 de la norme relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.

« Documentation des travaux

« 43. Le commissaire aux comptes constitue dans le respect de l'article D. 821-186 du code de commerce un dossier adapté à la taille et aux caractéristiques de l'entité contrôlée en tenant compte du principe de proportionnalité.

« 44. Ce dossier permet 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 démarche adoptée, les travaux effectués et l'opinion émise.

« 45. En particulier, le commissaire aux comptes formalise dans son dossier les échanges verbaux avec les organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce et la date de ces échanges ainsi qu'une copie de ses communications écrites.

45° Le paragraphe 9 de la sous-section 2, devenue paragraphe 2, devient un sous paragraphe 9 ;

46° L'article A. 823-27-2 devient l'article A. 821-95 ;

47° La sous-section 3 de la section 3, devenue sous-section 3, devient un paragraphe 3 ;

48° L'article A. 823-28 est ainsi modifié :

a) Il devient l'article A. 821-96 ;

b) Au 21, la référence : « L. 823-16 » est remplacée par la référence : « L. 821-63 » ;

49° L'article A. 823-29 est ainsi modifié :

a) Il devient l'article A. 821-97 ;

b) Au 1, la référence : « L. 823-10 » est remplacée par la référence : « L. 821-54 » ;

c) Le premier alinéa du 6 est remplacé par un alinéa ainsi rédigé :

« En application des articles R. 821-180 et D. 821-181 du code de commerce et afin : »

d) Au premier alinéa du 20, la référence : « L. 823-16 » est remplacée par la référence : « L. 821-63 » ;

50° La sous-section 4 de la section 3, devenue sous-section 3, devient un paragraphe 4 ;

51° L'article A. 823-37 est ainsi modifié :

a) Il devient l'article A. 821-98 ;

b) Au premier alinéa du 8, les mots : « à l'article R. 820-1-1 » sont remplacés par les mots : « au III de l'article L. 821-2 » ;

c) Au premier alinéa du 11, les mots : « à l'article R. 820-1-1 » sont remplacés par les mots : « au IV de l'article L. 821-2 » ;

d) Au troisième alinéa du 67, les mots : « le Haut Conseil du commissariat aux comptes » sont remplacés par les mots : « la Haute autorité de l'audit » ;

e) Au troisième alinéa du 76, la référence : « L. 823-12 » est remplacée par la référence : « L. 821-10 » ;

**Art. 6 - I.** - Après le chapitre III, devenu section 3, il est inséré un chapitre II intitulé : « Des organismes tiers indépendants et des auditeurs des informations en matière de durabilité » ainsi rédigé :

*« Section 1*

*« Dispositions générales*

(Cette section ne contient pas de dispositions en arrêté)

*« Section 2*

*« Du statut des organismes tiers indépendants  
et des auditeurs des informations en matière de durabilité*

*« Sous-section 1*

*« De l'inscription*

*« Paragraphe 1*

*« Des conditions d'accès à la profession*

« Art. A. 822-1. - La Haute Autorité habilite les organismes tiers indépendants inscrits sur la liste mentionnée à l'article L. 822-3 à recevoir des stagiaires après s'être assurée qu'ils offrent des garanties suffisantes quant à la formation de ces stagiaires.

« Les organismes tiers indépendants précisent les auditeurs de durabilité inscrits sur la liste mentionnée à l'article L. 822-4 qui peuvent être désignés en qualité de maître de stage.

« La Haute Autorité dresse une liste des organismes tiers indépendants ainsi habilités sur laquelle figurent les maîtres de stage.

« Cette liste peut être consultée par tout intéressé.

« La Haute Autorité communique une copie des articles A. 822-1 à A. 822-5 au maître de stage lors de son habilitation.

« Art. A. 822-2. - Le stagiaire est tenu de faire connaître à la Haute autorité de l'audit par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, quinze jours au moins avant le début de son stage :

« 1° Son nom et son adresse ;

« 2° Le nom et l'adresse de son maître de stage ;

« 3° Les justificatifs des diplômes ou autorisations mentionnées au 4° de l'article L. 822-4 ;

« Il accompagne cette lettre d'une attestation du maître de stage indiquant qu'il accepte de recevoir le stagiaire et la date du début du stage.

« Le stagiaire est tenu aux mêmes obligations en cas de changement de maître de stage.

« Art. A. 822-3. - La durée du stage est au minimum de trente-deux heures par semaine. Le stage est accompli pendant les heures normales de travail du maître de stage.

« Art. A. 822-4. - Le stage a pour objet de préparer le stagiaire à l'exercice de la mission de certification des informations en matière de durabilité. L'activité du stagiaire ne se limite pas à de simples tâches d'exécution.

« Le stagiaire a la possibilité de consacrer une partie de son stage à l'étude de la documentation détenue par le maître de stage pour lui permettre d'approfondir ses connaissances et de se tenir informé de l'actualité intéressant la profession.

« Art. A. 822-5. - Le maître de stage établit à l'issue du stage un rapport sur les conditions de déroulement du stage et détaillant les missions effectuées par le stagiaire dans le domaine de la certification des informations en matière de durabilité. Il porte une appréciation sur l'aptitude du stagiaire à procéder à la certification des informations en matière de durabilité qu'il transmet à la Haute autorité de l'audit.

« La Haute autorité de l'audit, au vu du rapport du maître de stage, fournit une attestation établissant que le stage satisfait aux exigences prévues au 6° de l'article L. 822-4.

« Art. A. 822-6. - La Haute autorité tient un registre sur lequel les stagiaires sont inscrits dans l'ordre d'arrivée des lettres mentionnées à l'article A. 822-2.

« Elle tient également un dossier par stagiaire et par maître de stage.

« Art. A. 822-7. - Les candidats titulaires d'un diplôme obtenu dans un Etat étranger qui souhaitent bénéficier des dispositions prévues au 5° de l'article L. 822-4 adressent au garde des sceaux, ministre de la justice, un dossier en double exemplaire comprenant :

« 1° Tous documents officiels justificatifs de leur identité et de leur nationalité ;

« 2° Tout justificatif des diplômes, certificats ou titres dont ils sont titulaires ;

« 3° Tout justificatif permettant d'apprécier le contenu et le niveau d'études postsecondaires suivies avec succès.

« Les pièces produites sont accompagnées, le cas échéant, de leur traduction en langue française par un traducteur agréé auprès des tribunaux français ou habilité à intervenir auprès des autorités judiciaires ou administratives d'un Etat membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen.

« A réception du dossier complet, un récépissé leur est délivré.

« La décision du garde des sceaux, ministre de la justice, est motivée, et doit intervenir dans un délai de quatre mois à compter de la délivrance du récépissé. Le défaut de réponse dans ce délai vaut acceptation de la demande.

« Art. A. 822-8. - I. - L'épreuve portant sur la mission de certification d'informations en matière de durabilité prévue au 7° de l'article L. 822-4 est organisée chaque année. Les candidats adressent au garde des sceaux, ministre de la justice, entre le 1er avril et le 30 juin, un dossier comprenant :

« 1° Tous documents officiels justificatifs de leur identité et de leur nationalité ;

« 2° Un justificatif des diplômes, certificats ou titres dont ils sont titulaires ;

« 3° L'attestation mentionnée à l'article A. 822-5 délivrée par la Haute autorité de l'audit ;

« Les pièces produites sont accompagnées, le cas échéant, de leur traduction en langue française par un traducteur agréé auprès des tribunaux français ou habilité à intervenir auprès des autorités judiciaires ou administratives d'un Etat membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen.

« Les candidats qui présentent un handicap au sens de l'article L. 114 du code de l'action sociale et des familles et qui sollicitent le bénéfice d'aménagements pour le déroulement des épreuves en application des dispositions de l'article D. 822-4 communiquent, en outre, une copie de la demande adressée en ce sens au président du jury ainsi qu'une copie de l'avis du médecin désigné par la commission mentionnée à l'article L. 146-9 du code de l'action sociale et des familles ou par le représentant de l'Etat pour les épreuves se déroulant à Mayotte, en Nouvelle-Calédonie ou à Wallis-et-Futuna.

« La liste des candidats autorisés à se présenter l'épreuve est publiée au Journal officiel de la République française par le garde des sceaux, ministre de la justice.

« La date et le lieu de l'épreuve est notifiée aux candidats.

« II. - Les dispositions des II à IV de l'article A. 821-34 sont applicables.

« Art. A. 822-9. - L'examen d'aptitude prévu à l'article R. 822-3 a lieu au moins une fois par an, à une date fixée par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, publié au Journal officiel de la République française.

« Art. A. 822-10. - Les personnes souhaitant bénéficier des dispositions du dernier alinéa de l'article L. 822-4 adressent au garde des sceaux, ministre de la justice, au plus tard le 30 avril, un dossier en double exemplaire comprenant :

« 1° Tous documents officiels justificatifs de leur identité et de leur nationalité ;

« 2° Les diplômes, certificats ou titres dont ils sont titulaires ;

« 3° Tout justificatif permettant d'apprécier le contenu et le niveau d'études postsecondaires suivies avec succès et si l'intéressé a accompli le stage professionnel requis ;

« 4° Tout justificatif de leur agrément à effectuer une mission de certification des informations en matière de durabilité par un autre Etat membre de l'Union européenne.

« Les pièces produites sont accompagnées, le cas échéant, de leur traduction en langue française par un traducteur agréé auprès des tribunaux français ou habilité à intervenir auprès des autorités judiciaires ou administratives d'un Etat membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen.

« Les candidats qui présentent un handicap au sens de l'article L. 114 du code de l'action sociale et des familles et qui sollicitent le bénéfice d'aménagements pour le déroulement des épreuves en application des dispositions de l'article D. 822-4 communiquent, en outre, une copie de la demande adressée en ce sens au président du jury ainsi qu'une copie de l'avis du médecin désigné par la commission mentionnée à l'article L. 146-9 du code de l'action sociale et des familles ou par le représentant de l'Etat pour les épreuves se déroulant à Mayotte, en Nouvelle Calédonie ou à Wallis-et-Futuna.

« Art. A. 822-11. - Le garde des sceaux, ministre de la justice, publie au Journal officiel de la République française la liste des candidats autorisés à se présenter à l'épreuve.

« La date et le lieu des épreuves sont notifiés par voie de convocation individuelle.

« Art. A. 822-12. - L'examen d'aptitude se compose d'un écrit et d'un oral qui se déroulent en langue française.

« L'écrit et l'oral portent sur les matières fixées par le garde des sceaux, ministre de la justice, dans la décision prévue à l'article R. 822-3, et dont la connaissance est une condition essentielle pour pouvoir exercer mission de certification des informations en matière de durabilité.

« Art. A. 822-13. - La durée de l'épreuve écrite est limitée à trente minutes pour chaque matière sur laquelle l'intéressé est interrogé.

« Art. A. 822-14. - L'oral consiste en un entretien de trente minutes avec les membres du jury.

« Cette épreuve est ouverte au public.

« Art. A. 822-15. - L'admission est prononcée au vu de la moyenne obtenue par le candidat aux épreuves écrites et orales à condition que cette moyenne soit supérieure ou égale à 10.

« Art. A. 822-16. - Les résultats sont affichés par les soins du jury et notifiés au candidat.

« La liste des candidats admis à l'examen d'aptitude est publiée au Journal officiel de la République française.

« Art. A. 822-17. - Le jury est celui prévu au II de l'article A. 821-34.

*« Paragraphe 2*

*« De l'établissement et de la tenue des listes*

(Ce paragraphe ne contient pas de dispositions en arrêté)

*« Paragraphe 3*

*« Des recours contre les décisions d'inscription*

(Ce paragraphe ne contient pas de dispositions en arrêté)

*« Sous-section 2*

*« De la déontologie et de l'indépendance des organismes tiers indépendants  
et des auditeurs des informations en matière de durabilité*

« Art. A. 822-18. - La durée de la formation professionnelle continue mentionnée à l'article L. 822-11 est de 20 heures par an.

« Elle assure la mise à jour et le perfectionnement des connaissances et des compétences nécessaires à la certification des informations en matière de durabilité réalisées par auditeurs des informations en matière de durabilité. Elle correspond aux actions de formation définies aux 2° et 6° de l'article L. 6313-1 du code du travail.

« Art. A. 822-19. - Les dispositions des 1° à 5° de l'article A. 821-46, ainsi que des articles A. 821-47 à A. 821-50 et A. 821-52 du code de commerce sont applicables à la formation professionnelle continue des auditeurs des informations en matière de durabilité.

**Art. 7.** - Le présent arrêté entre en vigueur le 1er janvier 2024.

**Art. 8 - I.** - Par dérogation aux dispositions de l'article A. 821-1, pour la session du certificat préparatoire aux fonctions de commissaire aux comptes ouverte au titre de l'année 2024 :

Au premier alinéa du II de l'article A. 821-1, les mots : « entre le 1<sup>er</sup> octobre et le 30 novembre » sont remplacés par les mots : « entre le 1er janvier et le 1<sup>er</sup> mars » ;

Au septième alinéa du II de l'article A. 821-1, les mots : « 31 décembre » sont remplacés par les mots : « 1<sup>er</sup> avril ».

II. - Les candidats déclarés admissibles et qui n'ont pas été admis à la session ouverte au titre de l'année 2023 du certificat préparatoire aux fonctions de commissaire aux comptes sont admis à se présenter à l'épreuve orale sur dossier mentionnée au II de l'article A. 821-1 de la session ouverte au titre de l'année 2024.

III. - Les candidats déclarés admissibles et qui n'ont pas été admis à la session ouverte au titre de l'année 2023 du certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes sont admis à se présenter aux épreuves orales mentionnées à l'article A. 821-6 de la session ouverte au titre de l'année 2024.

**Art. 9.** - Le directeur des affaires civiles et du sceau est chargé de l'exécution du présent arrêté, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait le 28 décembre 2023.

*Le garde des sceaux,  
ministre de la justice,*  
Éric DUPONT-MORETTI