

AVIS RENDU PAR LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

AU TITRE DE LA PROMOTION DES BONNES PRATIQUES PROFESSIONNELLES

relatif aux diligences du commissaire aux comptes en matière de communication financière durant la période de transition précédant l'application obligatoire des normes comptables internationales

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes a été saisi du projet d'avis technique établi par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relatif aux diligences du commissaire aux comptes en matière de communication financière durant la période de transition précédant l'application en droit national des normes comptables internationales, qui doivent être mises en œuvre au titre de l'exercice 2003.

Le présent avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes a pour objet d'identifier et de promouvoir une bonne pratique professionnelle à partir du projet d'avis technique établi par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

1. Rappel du contexte

En application du règlement n°1606/2002 du Conseil Européen et du Parlement Européen, relatif à l'application des normes comptables internationales, adopté le 19 juillet 2002, les sociétés cotées qui relèvent des lois applicables dans un pays de l'Union Européenne devront préparer, à compter des exercices ouverts à partir du 1^{er} janvier 2005, leurs états financiers consolidés selon les normes comptables internationales au sens de l'article 2 dudit règlement.

La Commission Européenne a adopté le 29 septembre 2003 un règlement approuvant l'ensemble des normes existantes et leurs interprétations, à l'exception des normes IAS 32 et IAS 39 (J.O.U.E du 13 octobre 2003). Elle a aussi adopté le 6 avril 2004 le règlement relatif à la norme IFRS1.

Le Comité Européen des régulateurs des marchés de valeurs mobilières (CESR) a publié en décembre 2003 une recommandation relative à la transition vers les normes comptables internationales.

L'Autorité des Marchés Financiers a repris les propositions de CESR dans sa « Recommandation sur la transition aux normes IFRS » publiée dans son bulletin n°1 de mars 2004.

Cette recommandation distingue quatre étapes :

1. La publication du rapport annuel 2003
2. La publication du rapport annuel 2004
3. La publication des comptes intermédiaires 2005
4. La publication des comptes annuels 2005

Elle encourage les sociétés à mettre en œuvre une communication progressive.

L'avis technique de la CNCC ne concerne que la première des quatre étapes.

2. Champ d'application du règlement

Le règlement s'applique aux sociétés régies par la loi d'un Etat membre de la Communauté européenne, qui ont émis des titres admis aux négociations sur un marché réglementé d'un Etat membre.

S'agissant des sociétés de droit français, sont donc susceptibles d'être concernées des sociétés anonymes et des sociétés en commandite par actions. Le règlement ne distingue pas selon la nature des instruments financiers cotés, qui peuvent être aussi bien des titres de créance que des titres de capital. Le règlement s'applique également à des sociétés de droit français qui ne seraient pas cotées en France, mais dont des titres seraient admis aux négociations sur un marché réglementé d'un autre Etat de la Communauté. Dans l'attente de la mise en œuvre des options figurant à l'article 5 du règlement européen, les autres sociétés de droit français tenues d'établir et de publier des comptes consolidés demeurent assujetties aux règles comptables prévues par les articles L. 233-18 à L. 233-23 du Code de commerce et leurs textes d'application.

3. Avis émis au titre des bonnes pratiques professionnelles

Le présent avis porte sur les diligences du commissaire aux comptes dans le cadre de la période de transition vers les normes comptables internationales. Compte tenu de sa date, il ne porte pas spécifiquement sur les éléments devant figurer dans le rapport annuel 2003, puisque les sociétés cotées ont déjà pratiquement publié les informations requises et les commissaires aux comptes signé leurs rapports relatifs à cet exercice.

Le Haut Conseil confirme les options prises figurant dans l'avis technique et notamment celles qui figurent dans la partie IV relative aux diligences du commissaire aux comptes.

Toutefois le Haut Conseil formule les commentaires qui suivent.

1) Il ne paraît pas nécessaire de rappeler quelles sont les responsabilités des dirigeants en la matière, dès lors que la détermination des pouvoirs et obligations des dirigeants sociaux ne relève pas de la compétence des commissaires aux comptes.

2) Il convient que les informations incohérentes éventuellement relevées par le commissaire aux comptes dans le rapport de gestion soient mentionnées dans la troisième partie du rapport général « Vérifications spécifiques » et non dans la deuxième. Cette solution est conforme à celle dégagée par l'avis rendu par le Haut Conseil du commissariat aux comptes relatif à l'application de l'article L. 225-235 *alinéas 1 et 2 du Code de commerce*.

3) Il doit être relevé qu'il n'appartient pas au commissaire aux comptes de se substituer aux dirigeants pour donner l'information manquante. Toutefois, compte tenu des enjeux que revêt le changement du référentiel, il doit appeler l'attention du conseil d'administration ou du directoire et du conseil de surveillance, selon le cas, sur le fait qu'aucune communication n'a été faite sur l'état de préparation au changement de référentiel.

4) Il convient aussi de relever, pour le cas où la forme de la société rend obligatoire l'élaboration d'un rapport sur les procédures de contrôle interne, que le commissaire aux comptes devra, s'il estime que les procédures mises en place par la société sont insuffisantes

pour permettre un passage aux normes comptables internationales dans des conditions normales, le signaler dans son rapport correspondant relatif à l'exercice 2004.

D'une manière plus générale, le Haut Conseil rappelle que dans cette période de transition vers les normes comptables internationales, le commissaire aux comptes doit suivre, dans le cadre de sa mission générale, l'ensemble des processus mis en place par la société pour assurer le passage aux normes comptables internationales et émettre les avis et recommandations qui lui paraissent nécessaires, sans pour autant se placer dans une situation qui pourrait l'amener à s'immiscer dans la gestion de l'entreprise ou à réviser des éléments qu'il aurait lui-même préparés. Le commissaire aux comptes doit veiller à ce que l'entreprise s'assure que le passage à ces normes se fasse dans le respect de l'ensemble des textes et ne soit pas l'occasion, pour elle, de faire des applications volontairement incomplètes des dispositions nouvelles. Dans un tel cas, les commissaires aux comptes devront en tenir compte dans l'expression de leur opinion sur les comptes consolidés soumis à leur contrôle.

Christine THIN
Présidente