

UN ENTRETIEN AVEC...



Didier Kling

Président d'Honneur de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

"Les commissaires aux comptes doivent justifier de leurs appréciations"

LPC : La Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes publie un avis technique sur la première mise en application de l'obligation faite aux commissaires aux comptes de "justifier de leurs appréciations" dans leur rapport général sur les comptes annuels et dans leur rapport sur les comptes consolidés. Pourquoi un avis et pas une norme ?

D. Kling : Compte tenu des impératifs du calendrier d'application, l'objectif est de donner aux commissaires aux comptes les indications nécessaires pour satisfaire à cette nouvelle obligation légale : c'est en attente de l'actualisation des normes de la Compagnie nationale en matière de rapports ; celle-ci prendra en compte les enseignements tirés de la première mise en application de cette nouvelle obligation légale, sur la base des options retenues par le présent avis et également des évolutions des normes internationales portant sur le rapport d'audit (révision ISA 700)

LPC : Cet avis est très attendu par les commissaires aux comptes. Pourquoi avoir attendu février 2004 ?

D. Kling : Les positions, au sein de la Compagnie étaient très divergentes et il a fallu un peu plus de temps que prévu pour aboutir à un consensus. Cet avis s'applique au rapport général sur les comptes annuels et au rapport sur les comptes consolidés, relatifs aux exercices clos après la date de publication de la loi, c'est-à-dire après le 2 août 2003.

LPC : Est-ce uniquement le rapport général qui est concerné ?

D. Kling : Pour des raisons d'homogénéité du contenu des rapports d'audit, les mêmes dispositions s'appliquent lorsque des comptes intermédiaires font l'objet d'un audit et donc d'une certification.

Par ailleurs, l'avis que le commissaire aux comptes est amené à donner sur le document de référence ou le prospectus établi par les sociétés faisant appel public à l'épargne, devra comporter, outre la mention des éventuelles réserves ou observations formulées, la justification des appréciations effectuées, concernant les comptes ayant fait l'objet d'un rapport d'audit.

Par contre, les autres rapports que le commissaire aux comptes peut émettre dans le cadre de sa mission ne sont pas concernés, notamment les rapports d'examen limité qui ne résultent pas des mêmes contrôles que ceux propres à l'audit.

LPC : Quels ont été les axes de réflexion conduisant à la rédaction de l'avis technique ?

D. Kling : Il nous a fallu comprendre l'origine et les motivations qui ont conduit le législateur à cette " adjonction " en étudiant notamment les débats parlementaires et en interrogeant les représentants de la Chancellerie et de l'AMF (Autorité des Marchés Financiers). Sans imposer un formalisme supplémentaire dans la rédaction de son rapport, il est demandé au commissaire aux comptes " d'en dire un peu plus " : les associations de minoritaires sont convaincues que tout au long de la mission, le commissaire aux comptes interroge et communique sur les éléments significatifs qui vont lui permettre de forger son opinion ; ces éléments peuvent être l'objet d'entretiens, de courriers ou de rapports adressés au Président, au gouvernement d'entreprise ou au Comité d'audit.

LPC : Un audit est constitué d'une multitude d'appréciations : quelles sont celles que le commissaire aux comptes va devoir justifier ?

D. Kling : Dans le rapport général que nous rédigeons jusqu'à présent, nous indiquons : " un audit consiste également à apprécier les **principes comptables** suivis et les **estimations significatives** retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur **présentation d'ensemble** ". Ce sont notamment ces trois grands domaines qui sont concernés. Mais ce sont aussi des appréciations effectuées dans le cadre de la mise en œuvre de la méthodologie d'audit et par exemple les procédures de contrôle interne concourant à l'élaboration des comptes.

LPC : Que signifie pour le commissaire aux comptes qu'il doit " justifier de ses appréciations " ?

D. Kling : Ce qui est attendu du commissaire aux comptes est une motivation de l'opinion émise qui le conduit à présenter la justification des principaux éléments d'appréciation sur lesquels se fonde finalement l'opinion qu'il émet sur les comptes. Lors d'une certification avec réserve ou refus de certifier, l'exposé des motivations répond à une telle justification. Ce qui est nouveau est de devoir expliciter les fondements de l'opinion émise en cas de certification sans réserve.

Face notamment à des événements ou à des décisions impactant de manière significative les comptes, la justification doit permettre de comprendre les raisons pour lesquelles le commissaire aux comptes a considéré que ceux-ci étaient correctement traduits dans les comptes. Cet exercice

de rédaction accompagne la démarche de synthèse de l'ensemble des appréciations effectuées en vue d'aboutir à la conclusion.

LPC : Sur quelles bases va-t-il déterminer les appréciations qui nécessitent d'être justifiées ?

D. Kling : Sur la base du jugement professionnel, le commissaire aux comptes détermine les appréciations qui apportent l'éclairage attendu sur sa démarche et sur les fondements de son jugement final.

Il prend en considération le contenu des communications qu'il a pu être conduit à faire, au cours de sa mission, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et, le cas échéant, aux autorités de contrôle de l'entité.

L'avis technique précise " qu'il convient d'assurer une certaine cohérence entre le contenu de ces communications et le contenu des justifications qui seront faites dans le rapport, dans le respect du secret des affaires auquel reste tenu le commissaire aux comptes ".

LPC : Justement, le commissaire aux comptes ne risque-t-il pas d'enfreindre son obligation de secret professionnel ?

D. Kling : Attention ! Le commissaire aux comptes n'est pas "un dispensateur d'informations" ; il n'a pas à se substituer à la responsabilité des dirigeants. Il va d'autant plus veiller à la pertinence de l'information donnée dans l'annexe sur les sujets faisant l'objet d'une justification de ses appréciations. S'il s'agit d'événements ou de décisions dont les effets sont significatifs pour les comptes, ceux-ci doivent faire l'objet d'une information appropriée dans l'annexe.

LPC : Pouvez-vous nous donner des exemples d'appréciations de nature à nécessiter une justification du commissaire aux comptes ?

D. Kling : L'avis technique expose ce type d'exemples dans les modalités d'application. Parmi les appréciations de nature à nécessiter une justification du commissaire aux comptes, vous avez les appréciations qui se rapportent à des éléments significatifs des comptes, reflétant des événements ou des décisions importantes prises au cours de l'exercice, et donc déterminants pour la compréhension des comptes. Par exemple :

- les estimations comptables significatives, notamment celles manquant de données objectives et impliquant de ce fait un exercice du jugement professionnel important dans l'appréciation de leur caractère raisonnable
- les options retenues dans le choix des méthodes comptables ou dans leurs modalités de mise en œuvre dont l'appréciation est essentielle au regard de leurs incidences majeures sur le résultat, la situation financière ou la présentation d'ensemble des comptes de l'exercice.
- les situations d'incertitude, notamment celle relative à la continuité d'exploitation, dont le commissaire aux comptes a été conduit à apprécier l'existence et la traduction dans les comptes.

Le commissaire aux comptes veillera à la cohérence de la justification de ses appréciations dans son rapport général avec les observations éventuellement formulées, pour les SA et sociétés faisant appel public à l'épargne, dans son rapport sur le rapport du Président sur les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

LPC : Quelle rédaction adopter pour la formulation de la justification des appréciations ?

D. Kling : L'avis technique ne donne pas de " modèle " de rédaction, ce qui serait contraire à l'esprit du texte. Le commissaire aux comptes adapte sa formulation " *au regard des circonstances propres à chaque cas d'espèce* ".

La formulation ne nécessite pas de longs développements et ceux-ci seront plus ou moins détaillés ; ils peuvent être concis en cas notamment d'absence d'événements ou de décision intervenus au cours de l'exercice et impactant de manière significative les comptes ou la compréhension que pourrait en avoir un lecteur.

LPC : Doit-on comprendre que la justification n'est pas systématique ?

D. Kling : Effectivement, la justification des appréciations n'est pas systématique mais elle sera fréquente. Dans tous les cas, lorsqu'elle ne s'inscrit pas dans l'explicitation des motivations d'une réserve ou d'un refus de certifier, elle pourrait être introduite par une référence explicite telle que : " *en application de l'obligation de justification posée par l'article L.225-235, 1° alinéa, du Code de commerce, nous portons à votre connaissance les éléments d'appréciation suivants* ".

LPC : Est-ce que l'avis technique donne quelques exemples de rédaction ?

D. Kling : Oui, trois situations sont exposées dans l'avis technique avec pour chacune une proposition de rédaction du rapport général sur les comptes annuels.

LPC : Pour conclure, que pensez-vous du risque d'accroissement de la responsabilité du commissaire aux comptes ?

D. Kling : Je pense que cette évolution est de nature à réduire la responsabilité du commissaire aux comptes.

Le fait de ne rien expliquer peut donner l'impression que notre certification est absolue.

En justifiant de mes appréciations sur les points majeurs, je relativise mon opinion en fonction des diligences effectuées.