

**COMMUNICATION FINANCIERE DURANT LA PERIODE DE  
TRANSITION VERS LES NORMES IFRS**

**DILIGENCES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES AU TITRE  
DE L'EXERCICE 2004**

---

**PRATIQUE PROFESSIONNELLE**

**ADOPTEE PAR LE CONSEIL NATIONAL DE LA COMPAGNIE  
NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES  
DU 9 DECEMBRE 2004**

**ET**

**PROMUE AU RANG DE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE  
PAR AVIS DU H3C RENDU LE 24 FEVRIER 2005<sup>1</sup>**

---

<sup>1</sup> Cet Avis du H3C est joint à la présente bonne pratique professionnelle afin que les commissaires aux comptes concernés puissent avoir connaissance de l'ensemble du dispositif ainsi mis en place.

# TABLE DES MATIERES

## **Introduction**

### **1 – Rappel du contexte**

1.1 – Rappel du cadre pour l'exercice 2005

1.2 – Cadre pour l'exercice 2004

### **2 - Diligences du commissaire aux comptes**

2.1 - Communication d'informations narratives

2.2 - Communication d'informations quantitatives

2.3 - Détermination des diligences à effectuer en 2004, par référence à celles qui seront mises en œuvre dans le cadre de l'audit des comptes 2005

### **3 - Incidences sur les rapports**

3.1 - Informations données dans le rapport de gestion ou dans un document adressé aux actionnaires à l'occasion de l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes

3.2 - Informations données dans l'annexe

3.3 - Absence d'information

3.4 - Incidences sur le rapport du commissaire aux comptes visé à l'article L.225-235 dernier alinéa du Code de commerce

### **4 - Autres situations**

4.1 - Informations publiées postérieurement au rapport annuel 2004

4.2 – Rapport spécifique

## **Introduction**

La présente pratique professionnelle a pour objectif de définir les diligences qu'il appartient au commissaire aux comptes de mettre en œuvre, au titre de l'exercice 2004, sur la communication financière effectuée dans le contexte du passage aux IFRS, et de préciser l'incidence sur leurs rapports des constats faits dans ce cadre. Elle précise également les conditions d'émission d'un rapport spécifique sur cette communication financière.

Cette pratique professionnelle s'inscrit dans la continuité de l'Avis technique de la CNCC de février 2004 « *Communication financière durant la période de transition vers les normes IFRS - diligences du commissaire aux comptes au titre de l'exercice 2003* » et de l'Avis du H3C de juin 2004.

Il appartient aux émetteurs de définir le contenu et les modalités de la communication financière qu'ils souhaitent effectuer durant la période de transition, notamment au regard des recommandations de l'AMF précitées et dont le contenu est rappelé ci-après.

## **1 Rappel du contexte**

### **1.1 Rappel du cadre pour l'exercice 2005**

Conformément au Règlement (CE) n°1606/2002 de la Commission Européenne relatif à l'application des normes comptables internationales adopté le 19 juillet 2002, les sociétés qui relèvent des lois applicables dans un pays de l'Union européenne et dont les actions, à la date de clôture de leur exercice, sont admises à la négociation sur un marché réglementé d'un des états membres<sup>2</sup>, devront préparer à compter des exercices ouverts à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005 leurs états financiers consolidés selon les normes comptables internationales adoptées au niveau européen. En application de cette règle, c'est à compter de la publication des comptes consolidés annuels de l'exercice 2005 que les sociétés concernées ont l'obligation de respecter le nouveau référentiel comptable.

### **1.2 Cadre pour l'exercice 2004**

Au-delà de l'obligation évoquée ci-dessus, et au regard du caractère exceptionnel de ce changement complet de référentiel comptable et de ses conséquences potentielles pour les marchés financiers, il est considéré, de manière générale, comme nécessaire

---

<sup>2</sup> Pour celles d'entre elles relevant dans leur Etat-membre d'une obligation d'établissement de comptes consolidés.

que les sociétés concernées donnent une information appropriée relative à la transition vers le nouveau référentiel comptable.

C'est dans ce cadre, et à la suite des travaux de réflexion engagés au niveau européen par le CESR<sup>3</sup>, que l'AMF a publié le 10 février 2004 ses recommandations sur la transition aux IFRS sur lesquelles des précisions ont été apportées en juillet 2004 dans une lettre du Président de l'AMF adressée aux sociétés cotées<sup>4</sup>. L'AMF considère la publication des comptes de l'exercice 2004 comme la deuxième étape-clé dans la communication financière des émetteurs concernant le passage aux IFRS.

Bien que les dispositions relatives aux réconciliations des données et à l'information comparative, prévues par la norme IFRS 1, ne soient d'application obligatoire que pour les comptes consolidés de l'exercice ouvert à compter du 1er janvier 2005, l'AMF invite les émetteurs, dès cette deuxième étape, dès lors que l'information est disponible et répond à certains critères de qualité, à communiquer sur les incidences du nouveau référentiel et à « utilement s'inspirer de la norme IFRS 1 (§ 38 et suivants) et de l'*Implémentation Guidance IFRS 1* (§ 63) » pour élaborer cette information.

L'AMF demande que cette information soit portée dans le rapport annuel 2004, sans autre précision quant à sa localisation. Elle n'exclut pas pour autant la possibilité de communiquer sur le passage aux IFRS à d'autres moments.

Selon l'AMF, la présentation d'une information quantifiée et pertinente présuppose que la société soit capable de chiffrer de façon suffisamment précise et fiable l'impact du passage aux IFRS sur les comptes de l'exercice 2004. La formulation ne doit pas être trompeuse : pour cela, il est indispensable qu'elle couvre tous les impacts possibles, tant positifs que négatifs. Ces précisions impliquent, selon l'AMF, que la société ait réalisé des contrôles qualité suffisants et, le cas échéant, que des vérifications d'audit externe aient été effectuées. Dans le but d'éviter le risque de correction ultérieure des données quantifiées qui auront été publiées, l'AMF demande aux sociétés de « s'efforcer d'identifier l'impact financier de toutes les divergences significatives générées par l'application future des IFRS ».

Si une société n'est pas en mesure de fournir une telle information quantitative lors de la publication de ses comptes consolidés 2004, l'AMF recommande de mettre à jour l'information narrative présentée au titre de l'exercice 2003 et d'expliquer les raisons qui l'empêchent de fournir une information quantitative au titre de l'exercice 2004.

L'AMF précise par ailleurs qu'« un retard dans la communication pourrait également conduire à une information trompeuse par omission » et que l'« objectif d'identification exhaustive des impacts ne doit pas être le prétexte à retarder une publication dès lors que les incertitudes ou omissions portent sur des éléments non significatifs ou non pertinents ».

En effet, même si l'application de la norme IFRS 1 n'impose la publication de cette information quantifiée qu'« au plus tard lors de la communication sur les états

<sup>3</sup> Réflexions ayant abouti à la publication de la recommandation du 30/12/2003.

<sup>4</sup> Texte disponible sur le site de l'AMF « Textes de référence, positions de l'AMF ».

financiers annuels au titre de l'exercice 2005 », l'AMF précise que, dans le cas où cette information est disponible avant ce terme, l'émetteur doit la publier sans délai afin de mieux répondre aux attentes des tiers, et notamment du marché.

Enfin, pour les émetteurs prévoyant de présenter leurs comptes intermédiaires 2005 en conformité avec les règles de reconnaissance et d'évaluation des opérations découlant des IFRS, l'AMF exige que les informations quantitatives précisées ci avant soient publiées « au plus tard avant la publication des comptes intermédiaires 2005 ».

Il ressort de ces recommandations que toute information **quantitative**, par définition précise, fiable et finalisée dans tous ses aspects significatifs doit, avant d'être publiée, être préparée et validée avec la même exigence de qualité que si elle était élaborée pour être présentée dans les premiers comptes IFRS, en application des dispositions de la norme IFRS 1, et ce, quel que soit l'endroit où elle est présentée.

Le choix du véhicule de communication utilisé par les émetteurs ne saurait en effet être guidé par un niveau de fiabilité plus ou moins élevé de cette information. Le niveau de préparation et de contrôle préalable à la publication, dans le rapport annuel 2004, et attendu de l'entreprise, est celui qui sera requis pour la présentation de cette même information dans le cadre de sa communication dans les comptes 2005. Si elle n'est pas suffisamment fiable et n'a pas fait l'objet de contrôles qualité suffisants au sein de la société, alors elle ne peut être publiée.

La société pourra enfin, si elle n'est pas en mesure de publier une information suffisamment fiabilisée à l'occasion de la présentation des comptes 2004, communiquer sur ces aspects en cours d'exercice. Ce cas particulier est traité au paragraphe 4.1 ci-après.

## **2 Diligences du commissaire aux comptes**

Dans le cadre de sa mission générale et du passage vers les normes comptables internationales, il appartient au commissaire aux comptes de suivre les processus mis en place par la société pour assurer ce passage (déroulement du plan de transition, choix des options, ...).

Ainsi, il pourra être amené, s'il constate des insuffisances dans les actions des dirigeants qui pourraient, in fine, compromettre la capacité de l'entité à appliquer de façon fiable le nouveau référentiel comptable, ou qui la mettraient en difficulté par rapport aux recommandations de l'AMF en matière de communication, à appeler l'attention du conseil d'administration ou du directoire et du conseil de surveillance, selon le cas, sur ces insuffisances, en application de la norme CNCC 2-107 « Communication sur la mission avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ».

Le H3C rappelle à cet égard, dans son avis émis au titre des bonnes pratiques professionnelles portant sur la période de transition vers les IFRS<sup>5</sup>, que 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 H3C précise également que 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.

S'agissant plus particulièrement de la communication financière, les diligences à mettre en oeuvre par le commissaire aux comptes au titre de l'exercice 2004 porteront notamment sur :

- les changements de méthodes comptables décidés sur cet exercice, compatibles avec la réglementation française, dans la perspective d'une convergence vers les normes comptables internationales ; le commissaire aux comptes met en oeuvre les diligences prévues par la norme CNCC 2-605 relative aux changements comptables, selon les modalités précisées dans l'Avis technique CNCC « *Communication financière durant la période de transition vers les normes IFRS - diligences du commissaire aux comptes au titre de l'exercice 2003* » de février 2004 ;
- les informations communiquées dans le rapport annuel quant aux incidences liées à ce passage.

Le commissaire aux comptes distingue :

- les informations **narratives** relatives à l'avancement du plan de transition et aux incidences de l'application des normes comptables internationales ;
- des informations **quantifiées** relatives aux incidences de l'application des normes comptables internationales.

Que l'information soit quantifiée ou non, le commissaire aux comptes veillera à ce qu'elle ait été dûment examinée par le Comité d'audit et validée par l'organe compétent, dès l'instant où cette information fait l'objet d'une diffusion à caractère général.

---

<sup>5</sup> Avis rendu par le H3C 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 - *juin 2004*

## **2.1 Communication d'informations narratives**

Ces informations narratives constituent des « autres informations » au sens des normes CNCC 5-106 « Rapport de gestion » et 5-107 « Documents adressés aux actionnaires à l'occasion de l'assemblée générale ». Elles entrent par conséquent dans la lecture d'ensemble effectuée par le commissaire aux comptes, qui lui permet, le cas échéant, d'identifier certaines informations manifestement incohérentes. L'Avis technique cité ci-dessus décrit de manière plus précise les diligences à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes sur les informations communiquées sous forme narrative (cf. également section III-1 de l'Etude technique susvisée).

Dans l'hypothèse où ces informations narratives sont fournies dans l'annexe des comptes de l'exercice 2004, le commissaire aux comptes met en œuvre, en fonction du caractère significatif de ces informations, les diligences lui permettant de collecter les éléments probants suffisants et appropriés au regard notamment de la sincérité de ces informations et de leur exhaustivité. Il vérifie également que ces informations ne sont pas susceptibles d'être mal interprétées.

Lorsque la société ne diffuse aucune information quantifiée, le commissaire aux comptes en examine les raisons.

S'il apparaît que le chiffrage est finalisé, sans qu'il demeure d'incertitude sur des éléments importants, et que les incidences apparaissent significatives, mais que la société prend la responsabilité d'en différer la publication, le commissaire aux comptes, conformément à la norme CNCC 2-107 citée précédemment, attire l'attention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur la nécessité d'en assurer la confidentialité.

Si les dirigeants n'apportent pas de réponse satisfaisante à la non publication d'informations chiffrées, le commissaire aux comptes en informe les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

D'une manière générale, en présence d'informations exclusivement narratives, le commissaire aux comptes s'assure que la description des procédures effectuée dans le rapport du Président sur le contrôle interne (ou dans la communication des informations correspondantes effectuées par l'entité) est en adéquation avec le fait qu'elle ne communique aucune information chiffrée.

Il s'assure également que cette description reflète bien, le cas échéant, les difficultés rencontrées par l'entité dans le cadre de la transition vers les IFRS.

## **2.2 Communication d'informations quantitatives**

Le commissaire aux comptes considère si les conditions préalables de fiabilité posées par l'AMF sont remplies. La présentation d'une information chiffrée présuppose que la société soit capable de quantifier de façon suffisamment précise et fiable l'incidence du passage aux IFRS sur les comptes de l'exercice 2004, c'est-à-dire qu'elle a complètement finalisé le chiffrage des incidences liées au changement de référentiel ou elle a acquis la quasi-certitude, et est en mesure de justifier, que les

différences résiduelles non encore chiffrées n'auront pas d'incidence significative et donc que la mesure des incidences est suffisamment fiabilisée.

Lorsqu'une information partielle est donnée, le commissaire aux comptes s'assure que l'information ainsi communiquée répond toutefois aux exigences de précision et de fiabilité, telles qu'elles sont explicitées notamment par l'AMF (cf. paragraphe 1.). Le commissaire aux comptes vérifie que l'information narrative accompagnant l'information chiffrée partielle apporte un éclairage pertinent sur la nature des travaux réalisés (chiffrages effectués) et sur ceux restant à faire, de manière à ce que le lecteur ne soit pas induit en erreur par le caractère partiel des incidences communiquées.

Dans tous les cas, le commissaire aux comptes s'assure que la société aura bien, à la date d'arrêté des comptes, et pour les incidences qui auront été chiffrées, fait un choix parmi les options qui sont offertes, aussi bien par la norme IFRS 1 que par les autres normes comptables internationales.

### *2.2.1 Vérification du chiffrage des effets du changement de référentiel*

L'AMF préconise que l'information quantifiée communiquée au titre de l'exercice 2004 soit inspirée, tant dans son contenu que dans sa présentation, des solutions contenues dans l'Implémentation Guidance (IG, § 63). Par conséquent, les entités concernées seront amenées à présenter la même information sur deux exercices consécutifs :

- en 2004, **dans le rapport annuel** au titre des informations demandées par l'AMF ;
- en 2005, **au sein des comptes**, au titre des informations exigées par la norme IFRS 1.

Afin d'éviter que les informations quantitatives relatives aux effets du changement de référentiel sur les comptes 2004 (réconciliations, chiffres retraités IFRS), présentées au titre de cet exercice, ne soient modifiées dans les premiers comptes IFRS au 31 décembre 2005, il est essentiel que le commissaire aux comptes puisse obtenir sur ces **informations chiffrées communiquées avec les comptes 2004, le même niveau d'assurance que celui qu'il devra obtenir lors de son audit des comptes 2005 sur ces mêmes informations relatives à 2004** et ce, **quel que soit le lieu où elles seront présentées lors de la communication des comptes 2004**. Les diligences correspondantes à mettre en œuvre, pour la vérification de ces chiffres dès 2004, sont explicitées au paragraphe 2.3.

Les recommandations de l'AMF vont dans le même sens et soulignent la nécessité de procéder à des contrôles qualité suffisants et à des vérifications d'audit externe pour parvenir au niveau de fiabilité et de pertinence souhaité sur ces informations quantifiées.



### 2.2.2 Vérification des informations relatives à la transition

Le commissaire aux comptes s'assure que les informations quantitatives communiquées sont accompagnées des explications nécessaires à leur compréhension (par exemple, description des options retenues, des hypothèses sur lesquelles sont fondées les estimations significatives, normes et interprétations retenues compte tenu de l'instabilité du référentiel comptable « européen »).

### **2.3 Détermination des diligences à effectuer en 2004, par référence à celles qui seront mises en œuvre dans le cadre de l'audit des comptes 2005**

L'expression d'une opinion sur les comptes consolidés de l'exercice 2005, établis selon le référentiel IFRS, suppose la mise en œuvre de diligences sur notamment :

- les soldes d'ouverture IFRS au 1er janvier 2005,
- les informations exigées par la norme IFRS 1.

#### 2.3.1 Soldes d'ouverture au 1er janvier 2005<sup>6</sup>

La norme CNCC 2-405 "Contrôle du bilan d'ouverture de l'exercice d'entrée en fonction du commissaire aux comptes" définit les principes fondamentaux et précise leurs modalités d'application concernant les contrôles à effectuer sur le bilan d'ouverture de l'exercice d'entrée en fonction du commissaire aux comptes. Les principes de cette norme apparaissent transposables dans le contexte du changement de référentiel comptable.

Selon cette norme, le commissaire aux comptes vérifie que les soldes d'ouverture IFRS (les différentes rubriques du bilan) au 1er janvier 2005, ne contiennent pas d'anomalies pouvant avoir une incidence significative sur les comptes 2005.

Les soldes d'ouverture IFRS au 1er janvier 2005 sont des soldes de comptes établis selon le référentiel français au 31/12/04 qui nécessitent :

- d'être reclassés pour arriver à une présentation IFRS
- et de faire l'objet de retraitements pour respecter les règles d'évaluation IFRS.

Les diligences correspondantes sont présentées dans le tableau ci-dessous :

---

<sup>6</sup> Au 1<sup>er</sup> jour du premier exercice établi selon le référentiel comptable international

<b>Bilan établi selon le référentiel français (RF) 31/12/04</b>	<b>Audit</b> dans le cadre de la certification des comptes 2004
+ Reclassements IFRS des soldes « RF » 31/12/04	Vérifier que les comptes de la balance générale sont correctement affectés dans les rubriques IFRS
+ Retraitements <sup>7</sup> IFRS sur les soldes 31/12/04	Vérifier la conformité aux règles de comptabilisation et d'évaluation IFRS et le correct calcul par l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés
= <b>Bilan retraité IFRS 31/12/04<sup>8</sup></b>	<b>Conclusion : audité pour les besoins de la certification des comptes IFRS 2005</b>

### 2.3.2 Réconciliations demandées par la norme IFRS 1 relatives à l'exercice 2004

Le commissaire aux comptes réunit, si les réconciliations revêtent une importance significative, les éléments probants suffisants et appropriés les concernant.

Ainsi, le commissaire aux comptes vérifie le contenu et la présentation des informations nécessaires à la compréhension du changement de référentiel. Pour cela, il apprécie si elles sont suffisamment détaillées pour permettre :

- de comprendre les ajustements significatifs apportés, et
- de distinguer les changements de méthodes comptables des corrections d'erreurs éventuelles.

Il vérifie également que les retraitements appliqués aux rubriques des comptes de l'exercice 2004 publiés<sup>9</sup>, établis selon les normes comptables françaises et ayant fait l'objet d'un audit, pour établir les réconciliations prévues par IFRS 1 et ses modalités d'application :

- traduisent bien les effets des changements de méthodes rendus nécessaires par l'application du référentiel IFRS,
- sont correctement calculés, et
- sont corroborés par des éléments probants suffisants et appropriés.

Ces vérifications sont désignées « diligences d'audit » dans le tableau ci-dessous. Elles s'ajoutent aux diligences portant sur les reclassements.

<sup>7</sup> Intégrant notamment les opérations de comptabilisation, de décomptabilisation et d'évaluation des actifs et des passifs

<sup>8</sup> Les écritures de l'exercice 2005 imputées sur les capitaux propres d'ouverture seront vérifiées avec les comptes 2005

<sup>9</sup> Lorsque la présentation préconisée par IFRS 1 (IG § 63) est suivie

<b>Capitaux propres 01/01/04, résultant du bilan établi selon le référentiel français (RF) au 31/12/03</b>	<b>Audités</b> (audit des comptes de l'exercice 2003)
+ Reclassements <sup>10</sup> IFRS des soldes RF 31/12/03	Vérifier que les comptes de la balance générale sont correctement affectés dans les rubriques IFRS
+ Retraitements IFRS sur les soldes 31/12/03	« Diligences d'audit »
<b>= Capitaux propres retraités IFRS 01/01/04</b>	<b>Conclusion : couverts par l'audit des comptes 2005</b>

<b>Capitaux propres 31/12/04</b>	<b>Couverts par l'audit des comptes 2005 avec prise en compte des diligences sur les soldes d'ouverture</b>
----------------------------------	---

<b>Résultat RF 2004</b>	<b>Audité</b> (audit des comptes de l'exercice 2004)
+ Reclassements <sup>11</sup> IFRS sur les opérations RF 2004	Vérifier que les comptes de la balance générale sont correctement affectés dans les rubriques IFRS
+ Retraitements IFRS sur les opérations 2004	« Diligences d'audit » pour évaluer si les principes comptables appliqués sont cohérents avec ceux de 2005
<b>= Résultat IFRS 2004</b>	<b>Conclusion : couvert par l'audit des comptes 2005</b>

### 2.3.3 Information comparative 2004 retraitée IFRS

Dans le cadre de sa mission, le commissaire aux comptes, en application de la norme CNCC 2-603 « Chiffres comparatifs », s'assure que les dispositions légales et réglementaires relatives à l'indication des chiffres de l'exercice précédent ont bien été appliquées.

Toutefois, les diligences du commissaire aux comptes sont plus étendues que celles requises par cette norme, compte tenu des travaux nécessaires sur les réconciliations exigées par la norme IFRS 1 dans l'objectif de la certification des comptes 2005.

Les objectifs de contrôle sur les comparatifs 2004 retraités IFRS sont en fait atteints au travers de la réalisation des contrôles sur les soldes d'ouverture et sur les réconciliations présentées dans l'annexe conformément à la norme IFRS 1.

<sup>10</sup> Lorsque la réconciliation des capitaux propres est présentée sous la forme d'un bilan d'ouverture synthétique (conformément à l'*Implementation guidance IFRS 1 §63*)

<sup>11</sup> Lorsque la réconciliation du résultat est présentée sous la forme d'un compte de résultat synthétique (conformément à l'*Implementation guidance IFRS 1 §63*)

Le commissaire aux comptes s'assurera que les informations 2004 retraitées IFRS, présentées à titre comparatif, sont concordantes avec les informations vérifiées dans le cadre de ses travaux effectués sur les soldes d'ouverture et sur les réconciliations.

### 3 Incidences sur les rapports

#### 3.1 Informations données dans le rapport de gestion ou dans un document adressé aux actionnaires à l'occasion de l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes

##### *3.1.1 Informations relatives aux effets de la transition données uniquement sous forme narrative*

Lorsqu'elles sont données exclusivement sous forme **narrative**, sans quantification des incidences, le commissaire aux comptes tire les conséquences, dans son rapport sur les comptes consolidés, des informations qui lui apparaîtraient manifestement incohérentes, identifiées, le cas échéant, dans le cadre de sa lecture d'ensemble. Ce sera le cas notamment si :

- bien que disposant d'informations chiffrées précises et fiables portant sur les incidences liées au changement de référentiel, la société souhaite différer leur publication, mais n'est manifestement pas en mesure d'en assurer la confidentialité, ou
- les justifications dont la société fait état pour ne pas communiquer d'informations chiffrées ne paraissent pas cohérentes au commissaire aux comptes compte tenu de la connaissance générale qu'il peut avoir de l'entité et de son groupe.

Le caractère manifestement incohérent peut également résulter de l'omission d'informations sans lesquelles les informations narratives données prêtent à confusion et peuvent induire le lecteur en erreur. Ce sera le cas notamment si la société ne justifie pas les raisons pour lesquelles elle ne communique pas d'informations chiffrées.

N'étant pas un dispensateur direct d'information, il n'appartient pas au commissaire aux comptes de donner l'information manquante en lieu et place des dirigeants sociaux.

Lorsque le rapport sur le contrôle interne établi par le Président de la société décrit les procédures mises en place pour permettre la transition aux normes comptables internationales et, par là même, expose les raisons pour lesquelles seule une information narrative a été communiquée par l'entité, le commissaire aux comptes peut insérer, dans la partie de son rapport sur les comptes consolidés consacrée à la vérification du rapport sur la gestion du groupe, un paragraphe d'observation renvoyant au rapport du Président sur le contrôle interne, dans le but d'attirer

l'attention du lecteur sur l'extrait de ce rapport relatif à la transition vers les normes comptables internationales. Ce paragraphe d'observation est inséré après la conclusion exprimée sur la sincérité et la concordance des informations du rapport sur la gestion du groupe avec les comptes.

### *3.1.2 Informations relatives aux effets de la transition données sous forme chiffrée*

Si la société communique des informations **quantitatives** sur les divergences entre les deux référentiels, toute inexactitude ou élément susceptible d'être mal interprété, contenu dans cette information, est de nature à pouvoir :

- remettre en cause la sincérité des informations présentées, et
- justifier une observation du commissaire aux comptes sur la sincérité des informations portant sur la situation financière et les comptes, données dans le rapport sur la gestion du groupe ou dans un document adressé aux actionnaires.

Ce sera notamment le cas si ces informations contiennent des inexactitudes (par exemple, le chiffrage d'un retraitement n'est pas correct ou les retraitements nécessaires ne sont pas exhaustivement recensés), ou si la société communique des informations chiffrées partielles ne répondant pas aux exigences de précision et de fiabilité, rappelées au paragraphe 1 ci avant.

Une telle observation, portant sur la sincérité et la concordance avec les comptes des informations données, trouvera sa place dans la partie du rapport sur les comptes consolidés consacrée à la vérification du rapport sur la gestion du groupe. Cette observation sera également portée, le cas échéant, dans l'avis que le commissaire aux comptes formulera sur le document de référence intégrant cette information.

Lorsqu'une information chiffrée partielle est communiquée et n'appelle pas d'observation sur sa sincérité, le commissaire aux comptes peut toutefois insérer, dans la partie de son rapport sur les comptes consolidés consacrée à la vérification du rapport sur la gestion du groupe, un paragraphe d'observation renvoyant à cette information, dans le but d'attirer l'attention des lecteurs sur la justification donnée du caractère partiellement chiffré de l'information communiquée, relative à la transition vers les normes comptables internationales.

## **3.2 Informations données dans l'annexe**

Si la société présente les informations relatives au passage aux IFRS dans l'annexe des comptes de l'exercice 2004, le commissaire aux comptes devra, le cas échéant, tirer les conséquences des anomalies significatives qu'il aura relevées, dans la première partie de son rapport sur les comptes consolidés.

Ainsi, les situations évoquées ci avant qui donneraient lieu, dans la partie du rapport sur les comptes consolidés consacrée à la vérification du rapport sur la gestion du groupe, à un signalement du caractère manifestement incohérent de certaines informations ou à une observation sur la sincérité des informations, si elles étaient données dans le rapport de gestion ou dans un document adressé aux actionnaires, se traduisent, lorsqu'elles sont données dans l'annexe et lorsque l'incidence de ces anomalies sur les comptes consolidés est significative, par la formulation d'une réserve pour désaccord.

Lorsqu'une information chiffrée partielle est communiquée dans l'annexe et n'a pas d'incidence sur l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes, celui-ci peut insérer, dans la première partie de son rapport sur les comptes consolidés, un paragraphe d'observation renvoyant à cette information, dans le but d'attirer l'attention des lecteurs sur la justification donnée du caractère partiellement chiffré de l'information communiquée, relative à la transition vers les normes comptables internationales.

Lorsque l'information fournie dans l'annexe est exclusivement narrative, et n'a pas d'incidence sur l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes, celui-ci peut également insérer, dans la première partie de son rapport sur les comptes consolidés, un paragraphe d'observation renvoyant à cette information, dans le but d'attirer l'attention des lecteurs sur la justification donnée du caractère exclusivement narratif de l'information communiquée, relative à la transition vers les normes comptables internationales.

### **3.3 Absence d'information**

Lorsque aucune communication n'est faite, au minimum sous forme narrative, ni dans l'annexe, ni dans le rapport de gestion ou dans un autre document adressé à l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes, quant aux incidences du nouveau référentiel sur les comptes établis selon le référentiel français, le commissaire aux comptes apprécie l'importance relative d'une telle omission compte tenu de la proximité de l'échéance.

Le cas échéant, il en tire les conséquences dans son rapport sur les comptes consolidés au titre des informations manifestement incohérentes qu'il aura relevées. N'étant pas un dispensateur direct d'information, il ne lui appartient pas de donner l'information manquante en lieu et place des dirigeants sociaux.

### **3.4 Incidences sur le rapport du commissaire aux comptes visé à l'article L.225-235 dernier alinéa du Code de commerce**

Dans les entités pour lesquelles la réglementation rend obligatoire l'élaboration d'un rapport sur les procédures de contrôle interne<sup>12</sup>, lorsque le commissaire aux comptes estime que les procédures mises en place par la société sont insuffisantes pour permettre un passage aux normes comptables internationales dans des conditions normales, il devrait le signaler dans son rapport visé à l'article L.225-235 dernier alinéa du Code de commerce dès lors que le Président de l'entité n'apporte pas les explications nécessaires dans son propre rapport. C'est ce qui ressort de l'avis rendu par le H3C le 10 juin 2004, 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.

Un tel signalement ne saurait être assimilé à une conclusion du commissaire aux comptes formulée sur l'évaluation de l'adéquation et de l'efficacité des procédures de contrôle interne.

Le commissaire aux comptes sera également conduit à faire des observations dans son rapport lorsque le contenu de la description des procédures de contrôle interne dans le rapport du Président n'est pas en adéquation avec le contenu et la nature des informations données par ailleurs par l'entité sur les incidences liées au changement de référentiel comptable.

## **4 Autres situations**

### **4.1 Informations publiées postérieurement au rapport annuel 2004**

Dans les situations où la société n'aura pas été en mesure de fournir, à l'occasion de la publication des comptes consolidés de l'exercice 2004, une information quantifiée suffisamment fiabilisée sur les incidences de la transition, rien ne l'empêche de communiquer de telles informations postérieurement à la publication du rapport annuel 2004.

Le Code de commerce ne prévoit pas que le commissaire aux comptes intervienne sur des informations comptables ou financières diffusées en cours d'exercice, indépendamment de l'assemblée générale d'approbation des comptes ou d'opérations particulières faisant l'objet d'une réglementation spécifique. Le commissaire aux comptes n'a donc pas l'obligation d'adopter une démarche active de recherche des informations « IFRS » diffusées par la société afin de procéder à leur vérification.

Toutefois, si une telle communication est incluse dans le document de référence, ou donne lieu à une actualisation de celui-ci, ou encore est faite dans le cadre d'une note d'opération ou d'information, le commissaire aux comptes met en œuvre les diligences décrites au paragraphe 2. ci avant. Il raisonne par analogie avec le rapport

---

<sup>12</sup> Dernier alinéa des articles L.225-37 ou L.225-68 du Code de commerce

de gestion pour décider de l'incidence du résultat de ses vérifications sur l'expression de l'avis qu'il émet sur le document de référence, le prospectus ou la note d'information.

Dans les autres situations, bien qu'il n'existe aucune obligation légale ou réglementaire de vérification à cet égard, si le commissaire aux comptes vient à avoir connaissance d'anomalies dans des informations déjà diffusées, il en tirera, le cas échéant, les conséquences appropriées au regard de ses obligations de communication d'irrégularités au conseil d'administration et à l'assemblée, et, le cas échéant, de révélation de faits délictueux au procureur de la République.

## **4.2 Rapport spécifique**

L'émission, par le commissaire aux comptes, d'un rapport spécifique sur des réconciliations, le bilan d'ouverture au 1er janvier 2004, des comptes 2004 retraités IFRS, ... nécessite la mise en œuvre de diligences telles que prévues au paragraphe 2.3.

Différents cas sont évoqués ci-après, pour lesquels des pratiques communes, inspirées pour l'essentiel des réponses des services techniques de l'IAASB (IFAC), sont applicables :

- titre du rapport indiquant sans ambiguïté qu'il ne s'agit pas d'un rapport d'audit sur des comptes IFRS,
- identification de l'information sur laquelle porte le rapport et de l'objectif de sa présentation,
- mention de l'évolution possible des normes, interprétations et options, à partir desquelles l'information a été établie,
- présentation avec le document de synthèse concerné (bilan d'ouverture, état de rapprochement, « jeu de comptes » 2004 IFRS), d'une note exposant les règles et méthodes comptables sur la base desquelles il a été établi,
- conclusion se référant à l'établissement de l'information « dans tous ses aspects significatifs, conformément aux règles d'élaboration décrites dans les notes »,
- observation portant sur le fait que seul un jeu complet de comptes comprenant un bilan, un compte de résultat, un état de variation des capitaux propres, un tableau des flux, une annexe et des chiffres comparatifs peut être, au regard des normes comptables internationales, régulier, sincère et présenter une image fidèle de la situation financière et du patrimoine ainsi que du résultat des opérations de l'exercice 2004,
- impossibilité d'émettre une conclusion d'examen limité sans avoir mis en œuvre des procédures d'audit sur l'information sous-jacente établie selon le référentiel comptable national.



Ces pratiques visent à tenir compte des circonstances spécifiques entourant la demande d'intervention faite au commissaire aux comptes :

- stabilisation insuffisante du référentiel européen,
- possibilité pour la société de ne faire le choix définitif des options et exemptions que lors de l'arrêté des comptes consolidés 2005 ; la préparation d'un bilan d'ouverture au 1er janvier 2004, ou de toute autre information quantifiée sur les effets du changement de référentiel, implique par conséquent des hypothèses dont la réalisation comporte une part d'aléa.

Ces informations, lorsqu'elles sont destinées à être publiées, sont établies par le conseil d'administration, ou par l'organe équivalent au sein de l'entité. Leur publication présuppose que les choix, liés à la première application des normes comptables internationales, ont été effectués de manière quasi définitive.

Lorsque ces informations sont destinées à être présentées dans un contexte précisément défini, et donc à faire l'objet d'une diffusion restreinte, elles peuvent être établies sous la responsabilité des dirigeants de l'entité. Dans cette dernière situation toutefois, le commissaire aux comptes rappelle ce contexte dans la partie introductive de son rapport et mentionne, après sa conclusion, les limites à l'utilisation des informations et de son rapport qui en découlent.

A titre d'exemple,, ce contexte peut être formulé dans le rapport de la manière suivante :

- **2ème paragraphe de la partie introductive du rapport** : *« Ce bilan d'ouverture (à adapter) a été établi le ... sous la responsabilité de ... à partir des comptes consolidés de l'exercice 2003 préparés en conformité avec les règles et principes comptables français, qui ont fait l'objet de notre part d'un audit selon les normes professionnelles applicables en France. Notre audit nous a conduit à exprimer une opinion sans réserve sur ces comptes (à adapter). Ce bilan d'ouverture est destiné à être présenté à ... (indiquer la ou les personnes concernées) dans le cadre de ... (indiquer le contexte dans lequel s'inscrit la présentation). »*

- **paragraphe post conclusion** : *« Du fait du contexte particulier rappelé ci-dessus dans lequel s'inscrit la présentation du bilan d'ouverture (à adapter), il convient de rappeler que son utilisation, ainsi que celle du présent rapport, dans un contexte différent, pourrait ne pas être appropriée. »*

Ce sera le cas par exemple lorsque, considérant que le public risque de ne pas mesurer la portée des limites inhérentes aux informations IFRS et au rapport du commissaire aux comptes émis dans de telles circonstances, les dirigeants de l'entité estiment qu'il convient de restreindre la diffusion de l'information et du rapport du commissaire aux comptes aux seuls dirigeants et aux personnes chargées du gouvernement d'entreprise.

#### 4.2.1 Rapport spécifique sur le bilan d'ouverture IFRS au 1er janvier 2004 (ou sur des réconciliations entre les comptes 2004 établis selon le référentiel comptable français et des comptes 2004 IFRS)

L'acceptation par le commissaire aux comptes d'une mission d'audit pendant la période de transition, en vue d'obtenir une assurance raisonnable sur le bilan d'ouverture, peut s'avérer délicate, pour les raisons exposées ci-dessus (stabilisation insuffisante du référentiel européen, choix non définitif des options).

Le document établi par les services techniques de l'IAASB souligne également d'autres facteurs susceptibles d'influencer l'acceptation d'une telle mission, et notamment :

- le niveau et la qualité de la préparation au changement de référentiel,
- la justification et la documentation des travaux préparés par l'entité relatifs à cette transition et des décisions prises par la direction quant aux options retenues,
- l'existence d'une note détaillée, jointe au bilan d'ouverture, présentant les règles et méthodes comptables appliquées, les options et exemptions retenues, sur la base desquelles le bilan d'ouverture a été établi, les hypothèses sur lesquelles sont fondées les estimations significatives, ainsi que les autres informations relatives au bilan prévues par les normes IFRS (y compris la réconciliation des capitaux propres).

A cette fin, cette note pourrait préciser par exemple que :

- \* les normes/interprétations appliquées sont celles déjà publiées et comportant une date d'application obligatoire en 2005, ainsi que celles d'application obligatoire postérieure à 2005 pour lesquelles la société aurait décidé d'une application anticipée en 2005 ;
- \* certaines de ces normes/interprétations sont en cours d'adoption par la Commission européenne à la date d'établissement du bilan d'ouverture ;
- \* les options retenues et les exemptions utilisées sont celles qu'elle retiendra selon toute vraisemblance pour l'établissement de ses premiers comptes consolidés IFRS en 2005 ;
- \* pour toutes ces raisons notamment, il est possible que le bilan d'ouverture audité ne soit pas le bilan d'ouverture à partir duquel les comptes consolidés de l'exercice 2005 seront effectivement établis.

C'est seulement si le commissaire aux comptes estime qu'il sera en mesure d'obtenir les éléments probants suffisants et appropriés sur les éléments chiffrés et la note détaillée, qu'il peut accepter d'émettre un rapport spécifique.

L'opinion exprimée ne fait pas référence au concept d'image fidèle, ni même à la régularité et à la sincérité, dans tous ses aspects significatifs, avec les normes comptables internationales, puisque le référentiel applicable (celui qui existera au 31/12/2005) ne sera vraisemblablement pas connu à la date d'élaboration de cette information.

L'opinion pourra être formulée de la manière suivante : *A notre avis, le bilan d'ouverture au 1er janvier 2004 a été établi, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux règles d'élaboration décrites dans les notes annexes, qui*

*expliquent comment la norme IFRS 1 et les autres normes comptables internationales ont été appliquées et précisent les hypothèses retenues quant aux normes, interprétations, règles et méthodes comptables applicables pour l'établissement des premiers comptes consolidés IFRS, soit ceux de l'exercice 2005.*

Dans cette situation, le rapport spécifique ne constituant pas un rapport de certification portant sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle du bilan d'ouverture, les dispositions de l'article L. 225-235 alinéa 2 relatives à la justification des appréciations ne sont pas applicables.

#### 4.2.2 Réconciliations demandées par l'AMF présentées au format de l'Implémentation guidance 63 ou comptes consolidés 2004 retraités IFRS présentés de manière autonome sous forme d'un deuxième jeu de comptes

Les diligences mises en œuvre par le commissaire aux comptes, tant sur les comptes consolidés 2004 établis conformément aux règles et principes comptables français que sur les retraitements qui devront être constatés au 1er janvier 2004 et dans les comptes de l'exercice 2004 lors de l'adoption des normes comptables internationales en 2005, devraient lui permettre d'exprimer une opinion d'audit sur les comptes consolidés 2004 « retraités IFRS », en faisant application de la norme CNCC 2-607<sup>13</sup>. Ces diligences seront plus étendues que celles décrites au paragraphe 2.3. ci avant, afin de tenir compte du fait que ces comptes consolidés 2004 « retraités IFRS » constitue une information autonome, objet du rapport, et non une information comparative à lire en relation avec les comptes consolidés de l'exercice 2005.

Si la société souhaite disposer d'un rapport « autonome » sur les comptes consolidés 2004 retraités selon les normes comptables internationales, ne comprenant pas de chiffres comparatifs 2003 retraités (et/ou ne comprenant pas d'annexe complète au sens des notes exigées par le référentiel comptable international), l'opinion du commissaire aux comptes ne peut faire référence, comme pour le rapport sur le bilan d'ouverture, qu'à la conformité, dans tous leurs aspects significatifs, aux règles d'élaboration décrites dans les notes annexes des comptes 2004 retraités IFRS (et non au principe d'image fidèle).

Lorsque ces comptes consolidés retraités sont destinés à être publiés, ils sont établis par le conseil d'administration, ou par l'organe équivalent au sein de l'entité. La publication de ces comptes présuppose que les choix, liés à la première application des normes comptables internationales, ont été effectués de manière quasi définitive. Si, par contre, ces comptes ont vocation à faire l'objet d'une diffusion restreinte, ils peuvent être établis sous la responsabilité des dirigeants de l'entité. Dans ce cas, le commissaire aux comptes adapte son rapport pour présenter ce contexte selon les dispositions rappelées au paragraphe 4.2. ci-dessus.

---

<sup>13</sup> Rapports particuliers d'audit