



**LE HAUT CONSEIL  
DU COMMISSARIAT  
AUX COMPTES**

**RAPPORT ANNUEL 2004**

**H3C** Haut Conseil  
du Commissariat aux Comptes

## *PRESIDENTE*

- **Madame Christine THIN**  
Conseiller à la Cour de cassation

## *MEMBRES*

- **Monsieur Jean-Michel de MOURGUES**  
Conseiller maître à la Cour des comptes
- **Madame Michèle SIGNORET**  
Conseiller à la cour d'appel de Paris
- **Monsieur Michel PRADA**  
Président de l'Autorité des marchés financiers
- **Monsieur Jérôme HAAS**  
Directeur adjoint, Direction Générale du Trésor et de la Politique Economique
- **Monsieur Hervé SYNDET**  
Professeur de droit privé à l'université Panthéon-Assas (Paris II)
- **Monsieur Christian AUBIN**  
Conseiller du président de BNP Paribas
- **Monsieur Christian LAUBIE**  
Administrateur de sociétés
- **Monsieur Jean-Pierre VALERIOLA**  
Administrateur de sociétés
- **Monsieur Michel LÉGER**  
Commissaire aux comptes
- **Monsieur Jean-Paul GRIZIAUX**  
Commissaire aux comptes
- **Monsieur Didier KLING**  
Commissaire aux comptes

## *COMMISSAIRE DU GOUVERNEMENT*

- **Monsieur Marc GUILLAUME**  
Directeur des affaires civiles et du sceau
- **Monsieur Patrice MORTUREUX de FAUDOAS**  
Représentant du Directeur des affaires civiles et du sceau

## *SECRETAIRE GENERAL*

- **Monsieur Philippe STEING**  
Magistrat



## **SOMMAIRE**





|                                                                                                        | PAGE       |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Sous-titre deuxième : Appréciation par le Haut Conseil des résultats de la campagne 2003-2004</b>   | <b>71</b>  |
| Chapitre I : Méthode d'élaboration des conclusions – Analyse et sondages                               | 73         |
| Section 1 : Rappel de la méthode mise en place par la Compagnie nationale et les compagnies régionales | 73         |
| Section 2 : Population concernée par les sondages                                                      | 74         |
| Section 3 : Résultats des sondages effectués par le secrétariat général                                | 75         |
| Chapitre II : Appréciation d'ensemble                                                                  | 77         |
| <b>Sous-titre troisième : Les évolutions</b>                                                           | <b>79</b>  |
| Chapitre I : De nouveaux objectifs                                                                     | 81         |
| Chapitre II : Des orientations nouvelles pour la campagne 2004-2005                                    | 82         |
| Section 1 : Principes posés par le Haut Conseil pour la campagne 2004-2005                             | 82         |
| Section 2 : Modalités du contrôle national de qualité                                                  | 83         |
| Section 3 : Prise en compte par la Compagnie nationale des principes adoptés par le Haut Conseil       | 84         |
| Section 4 : Modification du mode de restitution des résultats du contrôle national de qualité          | 85         |
| <b>TITRE QUATRIEME : L'ACTIVITE JURIDICTIONNELLE</b>                                                   | <b>87</b>  |
| Chapitre I : Le Haut Conseil, instance d'appel                                                         | 89         |
| Section 1 : Discipline                                                                                 | 89         |
| Section 2 : Honoraires                                                                                 | 89         |
| Section 3 : Inscription                                                                                | 89         |
| Chapitre II : L'activité juridictionnelle en 2004                                                      | 90         |
| <b>TITRE CINQUIEME : LA DIMENSION INTERNATIONALE</b>                                                   | <b>93</b>  |
| Chapitre I : Relations bilatérales                                                                     | 95         |
| Section 1 : Public Company Accounting Oversight Board                                                  | 95         |
| Section 2 : Financial Reporting Council - Professional Oversight Board for Accountancy                 | 96         |
| Chapitre II : Tables rondes, conférences et consultations internationales                              | 97         |
| <b>SYNTHESE ET CONCLUSION</b>                                                                          | <b>101</b> |
| <b>ANNEXES</b>                                                                                         | <b>107</b> |

# INTRODUCTION





Le commissariat aux comptes s'inscrit dans un cadre fortement réglementé dont les origines se situent au 19<sup>ème</sup> siècle (voir *annexes 0-1 et 0-2*).

*Les origines du commissariat aux comptes*

En 1863, les sociétés par actions à responsabilité limitée, puis en 1867 les sociétés anonymes, doivent désigner un commissaire chargé de présenter un rapport, lors de l'assemblée générale, sur la situation financière, le bilan et les comptes de la société. Le commissaire est, ou non, un actionnaire de cette société.

A partir de 1935, le commissaire est soumis à des incompatibilités. Il doit être agréé par la cour d'appel, dispose d'un droit permanent de contrôle et doit révéler au procureur de la République tout fait délictueux dont il aurait eu connaissance dans le cadre de son mandat.

La loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales pose les grands principes du commissariat aux comptes :

- la certification des comptes par celui désormais dénommé le « *commissaire aux comptes* » ;
- des professionnels indépendants ;
- des incompatibilités personnelles, familiales et financières liées à leurs fonctions ;
- une organisation professionnelle regroupant les commissaires aux comptes.

En 1969, les commissaires aux comptes sont organisés au sein d'une Compagnie nationale et de compagnies régionales chargées de représenter la profession et de défendre ses intérêts moraux et matériels.

Par la suite, le droit des sociétés et le contrôle légal des comptes font l'objet de différentes réformes. Par ailleurs, l'intégration attendue des marchés nationaux dans un espace européen et leur internationalisation conduisent les pouvoirs publics à adopter diverses dispositions d'ordre économique et financier.

*Vers un renforcement du contrôle légal des comptes : la loi de sécurité financière*

La loi de sécurité financière du 1<sup>er</sup> août 2003 constitue une étape supplémentaire vers le renforcement du contrôle légal des comptes et la sécurisation des marchés.

*Un contexte international : le Sarbanes-Oxley Act*

Le vote de cette loi s'inscrit dans le contexte de l'adoption du Sarbanes-Oxley Act par le Congrès américain à la suite de scandales tels qu'Enron, Worldcom, Global Crossing, Qwest, Tyco. Le Sarbanes-Oxley Act institue un organisme de supervision extérieur à la profession d'auditeur : le « Public Company Accounting Oversight Board » (PCAOB), chargé notamment de

superviser directement les auditeurs des sociétés faisant appel public à l'épargne, auparavant contrôlés par leurs pairs. Il impose d'autre part aux dirigeants de ces sociétés de s'engager sur la fiabilité de leurs comptes.

Ces scandales, suivis notamment des affaires Parmalat en Italie et Ahold aux Pays-Bas, suscitent également des réactions de la part de l'Union européenne. La Commission propose, le 16 mars 2004, au Parlement et au Conseil, une modification de la huitième directive du 10 avril 1984 relative à l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des comptes. L'objectif de cette proposition est de clarifier « *les missions des contrôleurs légaux, la question de leur indépendance et leur code d'éthique, en introduisant une obligation d'assurance qualité ainsi qu'un contrôle public rigoureux de la profession et en améliorant la coopération entre les organes de surveillance dans l'Union européenne*<sup>1</sup> ».

En dehors du renforcement du contrôle légal des comptes, l'Union européenne poursuit le projet de se doter d'un langage comptable unique. Le Parlement et le Conseil adoptent un règlement rendant obligatoire, dans les Etats membres, l'application de normes comptables internationales pour les états financiers consolidés de sociétés faisant appel public à l'épargne.

En France, lors des premières discussions sur le projet de loi de sécurité financière, le débat ne se pose pas dans les mêmes termes qu'aux Etats-Unis. Instituée auprès du garde des sceaux, la Compagnie nationale, dont le fonctionnement est réglementé par décret, groupe tous les commissaires aux comptes. L'exercice de la mission du commissaire aux comptes est encadré par des règles déontologiques, un référentiel normatif et un contrôle d'activité. L'examen d'activité des professionnels est organisé par la Compagnie nationale et les compagnies régionales et réalisé par des commissaires aux comptes en activité.

En ce qui concerne les commissaires aux comptes exerçant leurs fonctions auprès d'entités faisant appel public à l'épargne, la Compagnie nationale et la Commission des opérations de bourse mettent en place en 1985 un contrôle conjoint et créent en 1999 le Comité de déontologie de l'indépendance. Cet organisme consultatif externe, chargé de répondre aux questions touchant à l'indépendance des commissaires aux comptes, disparaît avec l'entrée en vigueur de la loi de sécurité financière.

Les nouvelles dispositions issues de la loi de sécurité financière renforcent les règles déontologiques et professionnelles applicables aux commissaires aux comptes et le régime des incompatibilités professionnelles. Elles renforcent également la surveillance de la

1. Extrait de l'exposé des motifs de la proposition de directive.

*La création  
d'une autorité  
de surveillance  
de la  
profession :  
le Haut Conseil  
du commissariat  
aux comptes*

profession en créant le Haut Conseil du commissariat aux comptes, une autorité administrative indépendante, instituée auprès du garde des sceaux, dont la composition vise à assurer l'objectivité et la compétence.

Le Haut Conseil succède à la Commission nationale d'inscription et à la Chambre nationale de discipline, respectivement chargées de statuer sur les contestations en matière d'inscription et sur les recours en appel des décisions rendues par les chambres régionales de discipline. Il définit les orientations, le cadre et les modalités des contrôles périodiques des commissaires aux comptes et en supervise la mise en œuvre et le suivi. Il identifie et promeut des bonnes pratiques professionnelles, émet un avis sur le Code de déontologie avant son approbation par un décret en Conseil d'Etat et sur les normes d'exercice professionnel avant leur homologation par arrêté du garde des sceaux.

La Compagnie nationale, qui dispose désormais du statut d'établissement d'utilité publique doté de la personnalité morale, apporte son concours au Haut Conseil dans le cadre de la surveillance de la profession. Elle élabore les normes d'exercice professionnel, peut déclencher l'exercice des actions disciplinaires et effectue les contrôles. Les compagnies régionales, elles-mêmes dotées de la personnalité morale, peuvent participer à la réalisation des contrôles et saisir également les chambres régionales de discipline.

*Les premières  
actions du  
Haut Conseil*

Le 11 décembre 2003, le Haut Conseil est installé par le garde des sceaux. Après avoir adopté son règlement intérieur et créé ses commissions spécialisées, il promeut les premières bonnes pratiques professionnelles à l'occasion de la mise en application de nouvelles dispositions de la loi de sécurité financière et de la prochaine mise en place des normes comptables internationales. Il émet également un avis sur un projet de Code de déontologie de la profession et rend ses premières décisions relatives aux contrôles périodiques des commissaires aux comptes.

Dans le même temps, le Haut Conseil affirme sa présence sur la scène internationale. Il participe aux tables rondes réunissant les autorités nationales de surveillance de la profession d'auditeur et se trouve associé aux divers projets de réforme de l'audit et de ses standards.



**TITRE PREMIER**

**LE HAUT CONSEIL DU  
COMMISSARIAT AUX COMPTES**



## CHAPITRE I : LES ATTRIBUTIONS ET LE FONCTIONNEMENT

La loi du 1<sup>er</sup> août 2003 (voir *annexe I-1*) a confié au Haut Conseil deux missions principales :

*Une autorité de surveillance externe à la profession*

- assurer la surveillance de la profession avec le concours de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ;
- veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes.

Pour l'accomplissement de ces missions, il est chargé :

- d'identifier et de promouvoir les bonnes pratiques professionnelles ;
- d'émettre un avis sur les normes d'exercice professionnel élaborées par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes avant leur homologation par le garde des sceaux. A cette occasion, un processus de consultation avec l'Autorité des marchés financiers, la Commission bancaire, la Commission de contrôle des assurances, des mutuelles et des institutions de prévoyance a été prévu ;
- de définir les orientations, le cadre et les modalités des contrôles périodiques des commissaires aux comptes, d'en superviser la mise en œuvre et d'en assurer le suivi ;
- de donner un avis sur le Code de déontologie de la profession ;
- d'apprécier si une prestation de services fournie par un réseau, auquel est affilié le commissaire aux comptes, est directement liée à la mission de ce commissaire, et partant, compatible avec celle-ci ;
- d'entretenir des relations avec ses homologues étrangers.

Investi de compétences de jugement, le Haut Conseil constitue l'instance d'appel des décisions rendues par les chambres régionales de discipline et d'inscription.

Collège de composition plurale présidé par un conseiller à la Cour de cassation, le Haut Conseil comprend 12 membres :

*Une composition plurale du Haut Conseil visant à assurer objectivité et compétence*

- trois magistrats, issus de la Cour de cassation, de la Cour des comptes et de l'ordre judiciaire ;
- le président de l'Autorité des marchés financiers ou son représentant, un représentant du ministère de l'Economie, un professeur des universités spécialisé en matière juridique, économique ou financière ;
- trois personnalités qualifiées dans les matières économiques et financières : deux possédant des compétences en matière d'appel public à l'épargne, une possédant des compétences dans le domaine des petites et moyennes entreprises ou en matière d'associations ;
- trois commissaires aux comptes, dont deux possédant une expérience du contrôle des comptes des personnes faisant appel public à l'épargne ou à la générosité publique.

Nommés par décret pour six ans, les membres sont renouvelables par moitié tous les trois ans. Un commissaire du Gouvernement, désigné par le garde des sceaux, siège auprès du Haut Conseil avec voix consultative. Il n'assiste pas aux séances disciplinaires.

Le Haut Conseil dispose d'un secrétaire général nommé par le garde des sceaux. Il est chargé, sous l'autorité du président, de la gestion administrative du Haut Conseil, de la préparation et du suivi des travaux ainsi que de toute question qui pourrait lui être confiée. Le secrétaire général dirige, sous l'autorité du président, les services du Haut Conseil.

Le règlement intérieur du Haut Conseil (voir *annexe 1-2*) prévoit notamment :

- la prévention des incompatibilités et des conflits d'intérêts pour les membres du collège ;
- les modalités du concours de la Compagnie nationale ;
- la tenue des séances du Haut Conseil, la méthodologie retenue pour préparer et rendre les avis, décisions et délibérations.

Le décret du 12 août 1969 modifié (voir *annexe 1-3*) fixe les conditions dans lesquelles le Haut Conseil peut être saisi.



Pour préparer ses décisions et avis, la loi et le décret ont prévu la constitution de deux commissions spécialisées, l'une relative à l'appel public à l'épargne et l'autre aux associations. Le Haut Conseil peut également constituer d'autres commissions.

Présidée par un membre du Haut Conseil, chaque commission spécialisée comprend au moins deux membres du collège. Des experts peuvent également être appelés à devenir, à titre consultatif, membres de la commission.

Au cours de sa première année d'activité, le Haut Conseil a mis en place quatre commissions spécialisées : une commission juridique et trois commissions sectorielles :

*Des  
commissions  
spécialisées*

- une commission relative à l'appel public à l'épargne ;
- une commission relative aux associations et aux personnes morales à but non lucratif ;
- une commission relative aux petites et moyennes entreprises.

Ces commissions soumettent des projets d'avis ou des propositions de décision concernant les normes, avis, bonnes pratiques professionnelles et décisions rendus par le Haut Conseil.

Elles bénéficient des expertises de la commission juridique sur les projets de normes, d'avis et de décisions.

La présidente du Haut Conseil a, en outre, désigné deux membres du collège pour proposer et suivre les actions à mettre en œuvre concernant le contrôle de qualité, la communication externe du Haut Conseil et les relations internationales.

En lien avec la répartition des travaux au sein du collège plénier, les services permanents du Haut Conseil sont organisés autour de quatre pôles :

- un pôle normatif ;
- un pôle contrôle de qualité ;
- un pôle juridique ;
- un pôle international.

## CHAPITRE II : L'ORGANISATION DES TRAVAUX

Au cours de l'année 2004, le Haut Conseil a tenu 22 séances plénières.

Les premières séances ont été consacrées à l'élaboration du règlement intérieur et à la création des commissions spécialisées.

Les séances suivantes ont été dédiées à l'activité normative du Haut Conseil. Le collège a promu des bonnes pratiques professionnelles et rendu ses avis au garde des sceaux. Il a également pris ses premières décisions relatives à l'organisation des contrôles périodiques des commissaires aux comptes.

Les commissions spécialisées se sont réunies à 24 reprises pour préparer les avis rendus par le Haut Conseil conformément aux attributions qui leur ont été confiées par le règlement intérieur. Au minimum deux commissions ont travaillé à la préparation de chacun des avis afin de garantir une approche pluridisciplinaire des travaux. Les travaux en commissions ont été menés en présence du commissaire du Gouvernement et avec le soutien des services du secrétariat général. Par ailleurs, se sont tenues des réunions de synthèse des présidents des commissions.

Les réflexions et travaux menés par les commissions ont pu donner lieu à des échanges avec des acteurs du marché. Ainsi, à l'occasion des saisines sur le Code de déontologie et le périmètre de la mission du commissaire aux comptes, près de trente personnes ont été entendues par les commissions. Les délibérations du collège ont été prises après synthèse des travaux par le secrétariat général et sur rapport des présidents de chaque commission.

Les décisions et orientations concernant les contrôles périodiques et les questions internationales ont été prises par le Haut Conseil ou sa présidente sur proposition des deux membres du collège en charge de ces secteurs, en liaison étroite avec le secrétariat général.

Enfin, le Haut Conseil a siégé à six reprises en tant qu'instance d'appel des décisions rendues par les chambres régionales d'inscription et de discipline.

## CHAPITRE III : LES MOYENS

Les crédits nécessaires au fonctionnement du Haut Conseil sont inscrits au budget du ministère de la Justice. Les moyens n'ont pas été individualisés au sein d'une ligne propre au Haut Conseil.

Ce choix a permis au secrétariat général du Haut Conseil de solliciter de l'administration générale les moyens au fur et à mesure de ses missions et de ses besoins. Il a toutefois présenté l'inconvénient de multiplier les formalités administratives et de ne pas rendre totalement lisible la ventilation des dépenses selon leur nature. Il a donc été sollicité du ministère de la Justice l'attribution d'un budget propre pour les exercices suivants.

Les dépenses liées au fonctionnement du Haut Conseil ont été de l'ordre de 650.000 euros, dont plus de 60 % consacrés à la rémunération des membres et du personnel. Par ailleurs, le Haut Conseil a bénéficié de la logistique du ministère de la Justice et du soutien du Scicom<sup>1</sup> pour ses publications. Il a pu également s'appuyer sur les moyens techniques et humains de la Compagnie nationale, notamment chargée de l'élaboration des normes et de la réalisation des contrôles périodiques.

Les ressources allouées au Haut Conseil pour sa première année d'activité lui ont permis de débiter son activité de façon satisfaisante.

Dès les prochains mois, le Haut Conseil devra :

- commencer la révision du référentiel normatif élaboré par la Compagnie nationale (une centaine de normes) ;
- superviser les contrôles périodiques des commissaires aux comptes (environ 2 500 professionnels par an) ;
- répondre aux saisines des commissaires aux comptes relatives à la déontologie, l'indépendance, les interdictions et les incompatibilités ;
- organiser une veille nationale et internationale visant à l'identification des bonnes pratiques professionnelles ;
- développer son activité internationale.

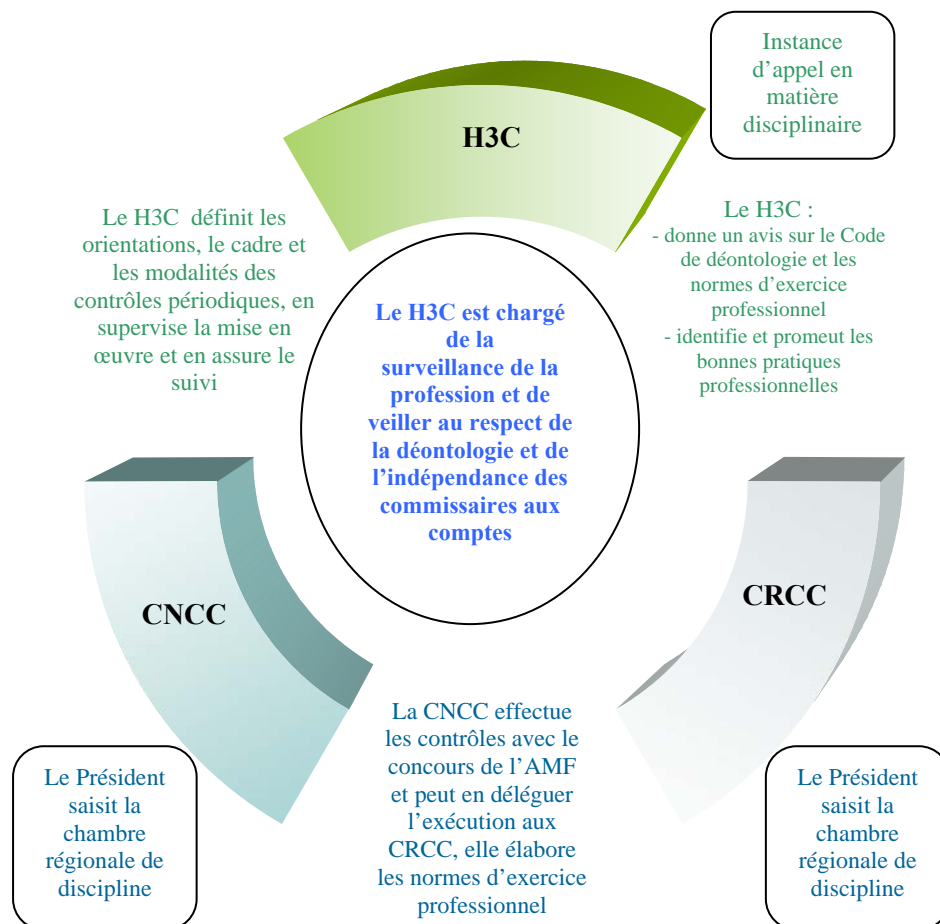
1. Service central de l'information et de la communication du ministère de la Justice.

La prise en charge de ces missions nécessite que les moyens du Haut Conseil soient bien adaptés.

Une première comparaison avec les homologues européens bénéficiant, tout comme le Haut Conseil, du concours de l'organisme professionnel, montre que leurs services permanents sont dotés d'un peu plus de 20 personnes.

Selon une estimation du secrétaire général, l'effectif du Haut Conseil qui compte actuellement 11 permanents, devra être renforcé pour être porté à plus de 20 personnes.

## LES ACTEURS

**HAUT CONSEIL (H3C)**

Autorité instituée auprès du garde des sceaux chargée de la surveillance de la profession, veille au respect de la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes

Apporte son concours

**COMPAGNIE NATIONALE (CNCC)**

Etablissement d'utilité publique institué auprès du garde des sceaux, doté de la personnalité morale, chargé de représenter la profession de commissaire aux comptes auprès des pouvoirs publics

Concourt au bon exercice de la profession, à sa surveillance ainsi qu'à la défense de l'honneur et l'indépendance de ses membres

**34 COMPAGNIES REGIONALES (CRCC)**

Personnes morales instituées par ressort de cour d'appel

Concourent à l'organisation de la profession et la défense des intérêts moraux et matériels des membres

## ORGANISATION DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

**PRESIDENTE**  
Christine THIN

**SECRETARIAT GÉNÉRAL**  
Philippe STEING

**COMMISSION  
APE**  
Michel  
LÉGER

**COMMISSION  
PME**  
Jean-Paul  
GRIZIAUX

**COMMISSION  
ASSOCIATIONS**  
Jean-Michel  
de MOURGUES

**COMMISSION  
JURIDIQUE**  
Hervé  
SYNVET

**PÔLE  
JURIDIQUE**

**PÔLE  
NORMATIF**

**CONTRÔLE DE QUALITÉ**  
Christian LAUBIE

**PÔLE  
CONTRÔLE DE  
QUALITÉ**

**COMMUNICATION,  
ACTIVITÉ INTERNATIONALE**  
Jean-Pierre VALERIOLA

**PÔLE  
INTERNATIONAL**

**TITRE DEUXIEME**

**L'ACTIVITE NORMATIVE**





## CHAPITRE I : UN EXERCICE PROFESSIONNEL ENCADRE

En tant que profession réglementée, le commissariat aux comptes est régi par des dispositions légales et réglementaires.

*Des normes d'exercice professionnel homologuées par le garde des sceaux*

Lorsqu'il exerce sa mission légale, le commissaire aux comptes doit se conformer aux normes d'exercice professionnel homologuées par le garde des sceaux.

Jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi de sécurité financière, la conduite de la mission légale des commissaires aux comptes était guidée par un ensemble de normes d'exercice professionnel et par un Code de déontologie, rassemblés dans un recueil intitulé « *référentiel normatif et déontologique de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes* ». Ce recueil était régulièrement mis à jour par la Compagnie nationale pour tenir compte des évolutions législatives et réglementaires et des options prises par l'« International Federation of Accountants<sup>1</sup> » (IFAC) à l'occasion de l'établissement des normes d'audit internationales<sup>2</sup>.

Mettant fin aux incertitudes sur la valeur juridique de ces normes, le Code de commerce<sup>3</sup> prévoit dorénavant une procédure d'homologation par le garde des sceaux, après avis du Haut Conseil. Ce nouveau dispositif légal implique que les normes d'exercice professionnel, élaborées par la Compagnie nationale, soient réexaminées. A ce titre, le Haut Conseil ne s'est pas montré favorable à l'idée d'une homologation en bloc du référentiel normatif existant et a préconisé, au contraire, la démarche consistant à se prononcer sur chacune des normes le constituant. Cette méthode lui est apparue préférable compte tenu des nombreuses évolutions intervenues ces dernières années, tant en ce qui concerne le droit des sociétés, qu'en ce qui concerne la mission légale du commissaire aux comptes.

*Un référentiel normatif à réexaminer*

La révision de ces normes débutera en 2005 après qu'un programme d'examen de ces dernières et qu'une méthodologie adéquate auront été fixés.

En attendant cette échéance, le Haut Conseil a proposé que les normes établies avant l'entrée en vigueur de la loi de sécurité financière conservent une valeur d'usage sauf pour celles qui sont contraires aux nouvelles dispositions légales<sup>4</sup>.

Le commissaire aux comptes doit par ailleurs prendre en considération les bonnes pratiques professionnelles identifiées et promues par le Haut Conseil.

1. L'IFAC est une organisation internationale de droit privé créée en 1977 et dont le siège se situe à New York. Elle regroupe les organisations professionnelles comptables d'environ 119 pays dont la France, représentée par le Conseil supérieur de l'ordre des experts comptables et la Compagnie nationale des commissaires aux comptes. L'IFAC émet des recommandations concernant l'audit, la comptabilité, la formation des personnels comptables et l'éthique professionnelle.

2. Dénommées « International Standards of Auditing » (ISA).

3. Article L. 821-1.

4. Voir en annexe 2-5, l'article 14 de la version du Code de déontologie amendée par le Haut Conseil.

*Une réponse aux situations d'urgence : les bonnes pratiques professionnelles*

Ces bonnes pratiques professionnelles, introduites dans le Code de commerce par la loi de sécurité financière, ont été présentées lors des débats parlementaires comme des « *pratiques, qui, sans faire encore l'objet d'une norme d'exercice professionnel homologuée ou d'une règle portée au Code de déontologie, sont recommandées comme de nature à garantir l'indépendance du professionnel et l'absence de risque de conflit d'intérêts dans l'exercice de sa mission de certification* »<sup>5</sup>. Le Haut Conseil a recouru à ce concept de bonnes pratiques professionnelles pour promouvoir les diligences à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes dans un contexte légal ou réglementaire récemment modifié, nécessitant une clarification de l'application de nouvelles dispositions, dans l'attente de la publication d'une norme d'exercice professionnel.

Pour ce qui concerne la déontologie, le commissaire aux comptes est soumis à des règles dont la force contraignante a été définie par la loi de sécurité financière.

A ce jour, la profession est dotée d'un Code de déontologie professionnelle élaboré par la Compagnie nationale. Son objectif est décrit en ces termes<sup>6</sup> : définir les règles professionnelles dont « *l'objet général est de compléter, préciser ou éclairer les dispositions légales et réglementaires qui ne sauraient constituer que le cadre général dans lequel doit s'inscrire l'activité des commissaires aux comptes. A cet effet, les règles professionnelles en déontologie visent :*

- *d'abord à dégager et affirmer fortement les principes fondateurs du comportement du commissaire aux comptes ;*
- *ensuite à en expliciter les conditions d'application pour éclairer les commissaires aux comptes eux-mêmes, les Chambres de discipline et plus généralement les instances et parties qui ont à connaître des opinions exprimées par les commissaires aux comptes (...)* ».

*Un Code de déontologie qui doit être approuvé par décret en Conseil d'Etat*

En instaurant l'article L. 822-16<sup>7</sup> du Code de commerce, la loi de sécurité financière a prévu que le Code de déontologie professionnelle sera approuvé par décret en Conseil d'Etat.

Elle a, par ailleurs, instauré de nouvelles dispositions applicables aux commissaires aux comptes en matière d'indépendance et d'incompatibilités.

C'est dans ce cadre que la révision du Code de déontologie s'est imposée.

5. Avis présenté lors de la première lecture du projet de loi de sécurité financière au Sénat par Monsieur le sénateur Hyst, au nom de la commission des lois.

6. Extrait de l'introduction au Code de déontologie professionnelle de la Compagnie nationale.

7. Article L. 822-16 du Code de commerce : « *Un décret en Conseil d'Etat approuve un Code de déontologie de la profession, après avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes et, pour les dispositions s'appliquant aux commissaires aux comptes intervenant auprès des personnes faisant appel public à l'épargne, de l'Autorité des marchés financiers.* ».

## CHAPITRE II : LES PREMIERS AVIS RENDUS

Le Haut Conseil a consacré cette année 2004 à répondre aux premières questions posées par l'application des dispositions légales introduites par la loi de sécurité financière en matière de commissariat aux comptes.

### SECTION I : UNE REPOSE AUX SITUATIONS D'URGENCE

#### LA JUSTIFICATION DES APPRECIATIONS

*Application des dispositions des 1<sup>er</sup> et 2<sup>ème</sup> alinéas de l'article L. 225-235 du Code de commerce*<sup>8</sup>

Les nouvelles dispositions du Code de commerce imposent aux commissaires aux comptes de justifier de leurs appréciations dans leurs rapports de certification. Désormais, une véritable motivation doit accompagner les rapports de certification des commissaires aux comptes, qu'ils certifient les comptes avec ou sans réserve, ou qu'ils refusent de les certifier.

Afin de fournir aux commissaires aux comptes les indications nécessaires pour mettre en œuvre ces nouvelles dispositions dans l'attente de l'élaboration d'une norme d'exercice professionnel, la Compagnie nationale a proposé une pratique professionnelle. L'objectif poursuivi était d'indiquer aux commissaires aux comptes quels éléments pouvaient être explicités en vue de favoriser la compréhension par le lecteur du fondement de l'opinion émise sur les comptes. Sur demande du garde des sceaux, le Haut Conseil s'est saisi de cette pratique.

Le Haut Conseil, par un avis rendu le 4 mars 2004 (voir *annexe 2-1*), a promu le projet élaboré par la Compagnie nationale au rang de bonne pratique professionnelle.

Il a précisé que « *parmi l'ensemble des appréciations effectuées par le commissaire aux comptes résultant de la démarche d'audit sur, notamment : les principes comptables suivis, les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et la présentation d'ensemble des comptes, le commissaire aux comptes doit retenir ce qui lui est apparu comme important* ».

Le Haut Conseil a également porté l'accent, dans son avis, sur la nécessité d'une formulation concise des justifications des appréciations et sur le fait que ces dernières ne devaient en aucun cas constituer des réserves déguisées.

*Une formulation concise des justifications des appréciations ne devant en aucun cas constituer des réserves déguisées*

8. Article L. 225-235 du Code de commerce, alinéas 1 et 2

*« Justifiant de leurs appréciations, les commissaires aux comptes certifient 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 la société à la fin de cet exercice. Lorsqu'une société établit des comptes consolidés, justifiant de leurs appréciations, les commissaires aux comptes certifient 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 entreprises comprises dans la consolidation. Sans préjudice des dispositions du quatrième alinéa de l'article L. 225-236, la certification des comptes consolidés est délivrée notamment après examen des travaux des commissaires aux comptes des entreprises comprises dans la consolidation ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés du contrôle des comptes desdites entreprises. »*

**LE CONTROLE INTERNE**

Application des dispositions du dernier alinéa de l'article L. 225-235 du Code de commerce<sup>9</sup>

*Un rapport  
du  
commissaire  
aux comptes  
sur le  
rapport du  
président*

En application des articles L. 225-37 et L. 225-68 du Code de commerce, il incombe au président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance de toute société anonyme, de rendre compte, dans un rapport joint au rapport de gestion présenté à l'assemblée générale, des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil, des procédures de contrôle interne mises en place par la société ainsi que des limitations apportées au pouvoir du directeur général. La loi prévoit par ailleurs que les commissaires aux comptes présentent, dans un rapport, leurs observations sur le rapport du président, pour ce qui concerne les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Dans l'attente de la publication d'une norme d'exercice professionnel, la Compagnie nationale a élaboré une pratique professionnelle visant à éclairer les commissaires aux comptes sur les diligences qu'il convenait de mettre en œuvre en vue de l'établissement de leur rapport. Sur demande du garde des sceaux, le Haut Conseil s'est saisi de cette pratique.

L'avis rendu le 4 mars 2004 par le Haut Conseil (voir *annexe 2-2*) a promu le projet élaboré par la Compagnie nationale au rang de bonne pratique professionnelle. Par cet avis, le Haut Conseil a souhaité que la loi de sécurité financière soit strictement appliquée et qu'en conséquence le commissaire aux comptes :

- établisse un rapport, et ce, même en l'absence de rapport du président et quels que soient le contenu du rapport du président et l'hétérogénéité des pratiques d'une société à l'autre ;
- mette en œuvre les diligences lui permettant de s'assurer que les informations et déclarations contenues dans le rapport du président, sur les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, sont présentées de manière sincère ;
- indique, dans son rapport, les observations qu'il estime nécessaires lorsque des informations ou des déclarations figurant dans le rapport du président ne sont pas corroborées par ses propres constatations.

9. Article L. 225-235 du Code de commerce, dernier alinéa :  
«Les commissaires aux comptes présentent, dans un rapport joint au rapport mentionné au deuxième alinéa de l'article L. 225-100, leurs observations sur le rapport mentionné, selon le cas, à l'article L. 225-37 ou à l'article L. 225-68, pour celles des procédures de contrôle interne qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ».

## LA TRANSITION VERS L'ADOPTION DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES

*Diligences du commissaire aux comptes, au titre de l'exercice 2003, en matière de communication financière durant la période de transition précédant l'application obligatoire des normes comptables internationales*

En application du règlement du Conseil et du Parlement européens adopté le 19 juillet 2002, les sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur le marché réglementé<sup>10</sup> d'un Etat membre de l'Union européenne et relevant des lois applicables dans un pays de l'Union européenne doivent préparer, à compter des exercices ouverts à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005, leurs états financiers consolidés selon les normes comptables internationales au sens de l'article 2 dudit règlement<sup>11</sup>.

*Une communication financière recommandée par les régulateurs*

Afin, notamment, de permettre au marché d'évaluer dès que possible l'impact de cet événement exceptionnel sur les comptes des émetteurs, le Comité européen des régulateurs des marchés de valeurs mobilières (CESR) a publié, le 30 décembre 2003, des recommandations en matière de communication financière. Ces recommandations pratiques visaient à encourager les entités à prévoir une communication financière progressive pendant la période transitoire précédant l'application obligatoire des normes comptables internationales.

Répondant au souhait formulé par le CESR, l'Autorité des marchés financiers a recommandé aux sociétés mentionnées par le règlement d'appliquer les dispositions présentées par le régulateur européen. Les émetteurs étaient ainsi invités, au titre de la publication des comptes de l'exercice 2003, à « *décrire les principales dispositions prises pour assurer le succès du projet de transition vers les normes comptables IAS/IFRS et son degré d'avancement* ».

Les commissaires aux comptes étant appelés à veiller à l'application de ces recommandations, la Compagnie nationale a élaboré un projet de pratique professionnelle afin de les sensibiliser à ces dernières.

Le 8 juin 2004, le Haut Conseil, saisi par le garde des sceaux de ce projet, l'a promu, au titre de l'exercice 2003, au rang de bonne pratique professionnelle (voir *annexe 2-3*) tout en le complétant sur certains points. Le Haut Conseil a insisté notamment sur la vigilance dont le commissaire aux comptes devait faire preuve concernant l'application des recommandations précitées, tant au niveau du suivi du processus de transition qu'au niveau de l'information financière publiée.

10. Au sens de l'article 1<sup>er</sup>, point 13, de la directive 93/22/CEE du Conseil du 10 mai 1993 concernant les services d'investissement dans le domaine des valeurs mobilières.

11. Article 2 du règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales « *Aux fins du présent règlement, on entend par "normes comptables internationales", les normes comptables internationales [International Accounting Standards (IAS)], les normes internationales d'information financière [International Financial Reporting Standards (IFRS)] et les interprétations s'y rapportant (interprétations du SIC/interprétations du IFRIC), les modifications ultérieures de ces normes et les interprétations s'y rapportant, les normes et les interprétations s'y rapportant qui seront publiées ou adoptées à l'avenir par l'International Accounting Standards Board (IASB)* ».

## SECTION 2 : LES DILIGENCES DIRECTEMENT LIEES A LA MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

### LE PERIMETRE DE LA MISSION

*Prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes*

Le premier alinéa du II de l'article L. 822-11<sup>12</sup> du Code de commerce instaure une séparation stricte entre la mission de certification des comptes et la fourniture de tout conseil ou toute autre prestation de services. L'interdiction fixée par l'article précité ne vise pas les conseils ou prestations de services entrant dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel.

Ce nouveau texte justifiait, selon la Compagnie nationale, la définition d'un périmètre de la mission du commissaire aux comptes. Elle souhaitait que ce périmètre fût défini conceptuellement au moyen d'une série de critères théoriques. Elle a ainsi élaboré une norme d'exercice professionnel, dite « chapeau », décrivant ces critères.

Le Haut Conseil a été saisi par le garde des sceaux de ce projet de norme intitulé « *prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes* ».

Le 16 juillet 2004, le Haut Conseil, après avoir auditionné des sachants et experts<sup>13</sup>, a rendu un avis défavorable à l'homologation de cette norme (voir *annexe 2-4*). Il a réfuté la méthode conceptuelle préconisée par la Compagnie nationale et demandé que soient élaborées des normes définissant les diligences pouvant être considérées comme directement liées à la mission légale.

Soulignant la nécessité d'apporter des réponses à des situations susceptibles de se présenter avant que ces nouvelles normes ne soient établies et homologuées, le Haut Conseil a suggéré concernant cette période transitoire, qu'il lui reviendrait de se prononcer sur chaque situation qui lui serait soumise sur le fondement du premier alinéa du II de l'article L. 822-11 précité.

12. Article L. 822-11 premier alinéa du II : « *Il est interdit au commissaire aux comptes de fournir à la personne qui l'a chargé de certifier ses comptes, ou aux personnes qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par celle-ci au sens des I et II du même article [article L. 233-3 du Code de commerce], tout conseil ou toute autre prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel mentionnées au sixième alinéa de l'article L. 821-1* ».

13. Le Haut Conseil a auditionné des utilisateurs, préparateurs et contrôleurs des comptes, présidents de comités d'audit, dirigeants d'entreprises et représentants d'instances professionnelles. Il leur a notamment été demandé :

- de donner un point de vue sur l'économie du projet proposé,
- de s'exprimer sur la notion d'indépendance du commissaire aux comptes au regard de la société dont il était chargé de certifier les comptes, compte tenu, le cas échéant de son appartenance à un réseau,
- d'exposer les pratiques actuelles mises en œuvre par les entreprises concernant le champ d'intervention du commissaire aux comptes,
- de présenter les mesures que les praticiens ont été amenés à prendre en application de l'article L. 822-11 nouveau du Code de commerce.

*Un avis défavorable rendu sur un premier projet de norme*

## CHAPITRE III : LE CODE DE DEONTOLOGIE PROFESSIONNELLE

Le 1<sup>er</sup> juillet 2004, le Haut Conseil a été saisi, pour avis, par le garde des sceaux d'un projet de Code de déontologie issu des travaux de la Compagnie nationale, en vue de son approbation par décret en Conseil d'Etat.

Ayant reçu du législateur, au titre de l'une de ses missions principales, celle de veiller au respect de la déontologie des commissaires aux comptes, le Haut Conseil a accordé une attention toute particulière à l'examen de ce projet qui a été l'un des thèmes majeurs des travaux qu'il a menés en 2004.

Le texte proposé a été étudié par chacune de ses commissions spécialisées afin de garantir une approche pluridisciplinaire des travaux. Ces commissions se sont appuyées sur des auditions effectuées dans le cadre de précédents travaux et sur des sources normatives nationales et internationales antérieures à la promulgation de la loi de sécurité financière.

*Un Code préventif conforme à l'esprit de la loi de sécurité financière*

Sur le fond, le Haut Conseil a veillé à ce que le Code de déontologie soit conforme à l'esprit de la loi de sécurité financière et aux règles strictes concernant l'indépendance et la déontologie énoncées par le législateur.

Le Haut Conseil a souhaité que soit inscrit également, dans le Code, le recours à une approche « risques et sauvegardes » de la mission de commissaire aux comptes. Cette approche comporte comme corollaire l'obligation pour les commissaires aux comptes de « documenter leur position » et de saisir le Haut Conseil en cas de doute sur une situation mettant en cause la déontologie.

Le Haut Conseil a également préconisé le recours aux contrôles périodiques pour s'assurer de la mise en place, par les commissaires aux comptes, de mesures de sauvegarde face à un risque existant.

*Les réseaux : une approche non normative mais une liste indicative d'indices*

Concernant la question des réseaux, en l'absence d'habilitation légale, le Haut Conseil ne pouvait compléter la définition figurant dans le Code de commerce. Il a en revanche proposé, dans le Code, des indices auxquels les commissaires aux comptes doivent se référer pour s'interroger sur leur appartenance à un réseau<sup>14</sup>.

Par ailleurs, en raison de la délégation légale inscrite au Code de commerce, le Haut Conseil s'est attaché à ce que figure, dans le Code de déontologie, une énumération de situations d'interdictions ou d'incompatibilités qui visent aussi bien le commissaire aux comptes personne physique que les sociétés de commissaires aux comptes ou encore les réseaux. Sur ce point, le projet de Code de

14. Le Code invite le commissaire aux comptes à documenter sa position et à saisir le Haut Conseil en cas de doute sur son appartenance à un réseau.

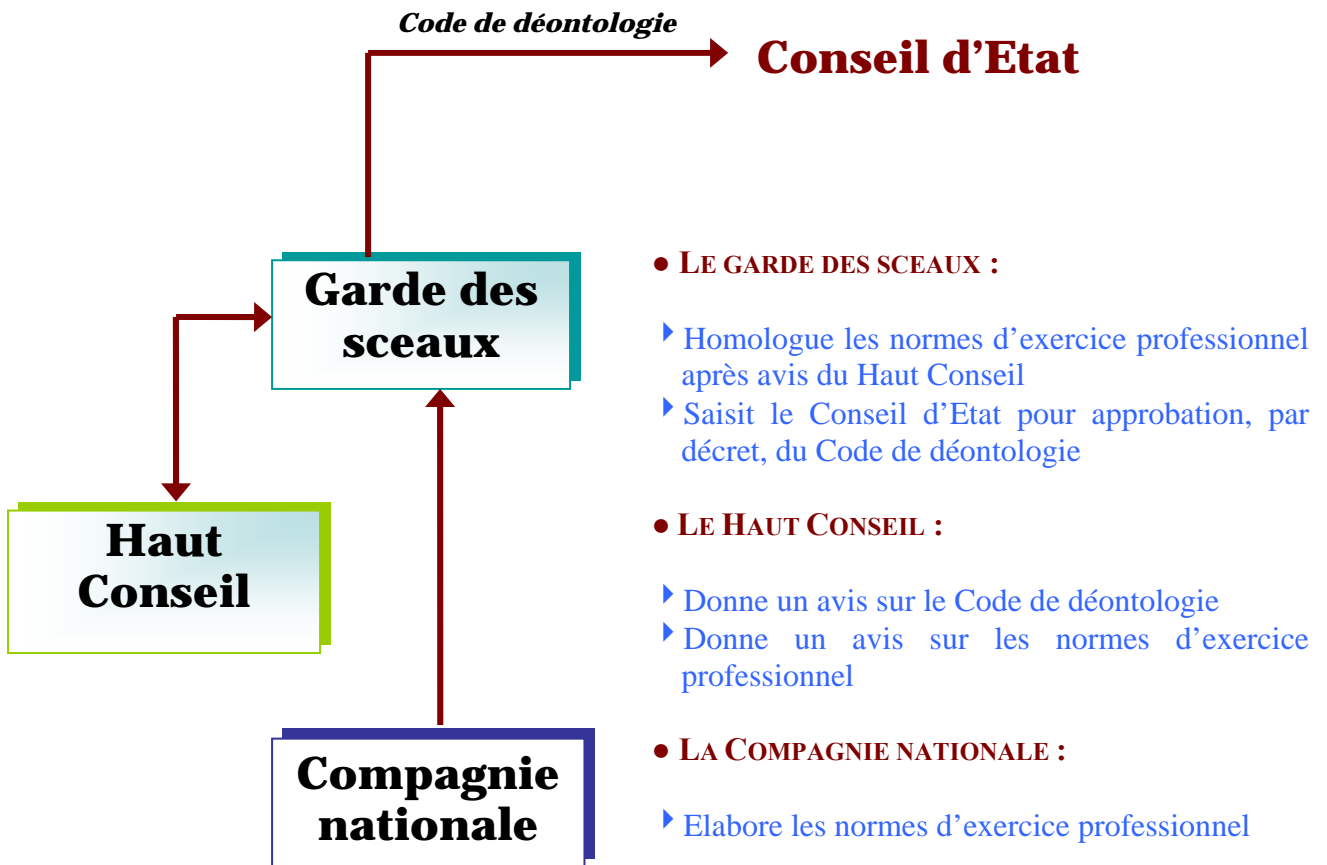
*Des listes  
d'interdictions et  
d'incompatibilités  
très strictes*

déontologie, amendé par le Haut Conseil (voir *annexe 2-5*), comprend des dispositions très novatrices et contraignantes dans le droit fil de la loi de sécurité financière.

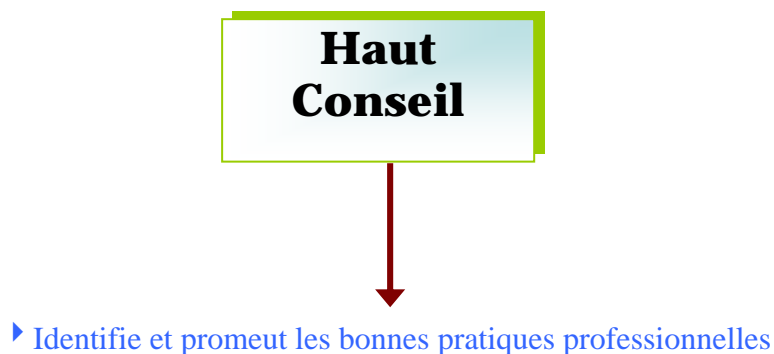
La publication du Code de déontologie approuvé par décret en Conseil d'Etat après saisine du garde des sceaux, constituera un évènement important pour la profession. Toute violation des interdictions strictes posées par ce Code pourra être sanctionnée. Ainsi, outre son contenu, sa valeur réglementaire lui confèrera une portée supérieure à l'actuel Code de déontologie professionnelle.



## CODE DE DEONTOLOGIE ET NORMES D'EXERCICE PROFESSIONNEL



## BONNES PRATIQUES PROFESSIONNELLES





**TITRE TROISIEME**

**LES CONTROLES PERIODIQUES**



Les contrôles périodiques des commissaires aux comptes de la campagne 2003-2004 ont été réalisés selon un programme défini au cours du deuxième trimestre de l'année 2003, soit avant l'entrée en vigueur de la loi de sécurité financière. Ces contrôles se sont échelonnés de juin 2003 à mai 2004, d'où, les concernant, l'appellation « campagne de contrôle 2003-2004 ».

## INTRODUCTION

*Une période transitoire : des contrôles sous l'égide des dispositions du Code de commerce et du décret du 12 août 1969*

Les contrôles se sont déroulés sur un double fondement juridique :

- l'article 66 du décret n°69-810 du 12 août 1969<sup>1</sup> ;
- la loi de sécurité financière du 1<sup>er</sup> août 2003, codifiée au Code de commerce<sup>2</sup>.

Prévue avant l'installation du Haut Conseil, la campagne 2003-2004 a porté sur l'activité et les travaux des commissaires aux comptes relatifs aux comptes publiés en 2002 ou en 2003.

Dès la fin de l'année 2003, le Haut Conseil a pris connaissance des moyens et méthodes déployés par la Compagnie nationale pour mener à bonne fin cette campagne. Il a pu, dans le cadre d'une collaboration instaurée avec la Compagnie nationale, appréhender l'existant, les moyens et les points perfectibles.

A l'issue de cette réflexion, le Haut Conseil a considéré que le programme des contrôles 2003-2004 pouvait être mené à son terme (voir *annexe 3-1*).

En fin d'année 2004, la Compagnie nationale a transmis au Haut Conseil un rapport relatif aux résultats d'ensemble de ces contrôles<sup>3</sup>. Les données présentées dans les chapitres 1 et 2 du sous-titre 1 en sont extraites.

A la lecture de ce rapport, le Haut Conseil a sélectionné les données permettant de rendre compte des conclusions auxquelles étaient parvenues la Compagnie nationale ou les compagnies régionales à la suite de la réalisation des contrôles. Dans la mesure où ces conclusions ont été formulées à partir de recommandations délivrées aux professionnels, le Haut Conseil a également repris les données permettant de restituer la nature de ces recommandations. Ces données sont synthétisées au chapitre 2 du sous-titre 1.

De son côté, le secrétariat général du Haut Conseil a procédé à une analyse, par sondages et à partir d'éléments fournis par la Compagnie nationale, des résultats individuels des contrôles.

1. « Les commissaires aux comptes sont inspectés au moins une fois par an par le Conseil régional et par le Conseil national dans les cas que celui-ci détermine et dont il fixe les modalités. Cet examen est effectué soit sur pièces soit sur place. Le commissaire aux comptes est tenu de fournir toute explication sur les dossiers et documents établis en application du présent article ainsi que sur les conditions d'exécution de sa mission au sein des sociétés contrôlées et l'organisation de son cabinet. »

2. Article L.821-7 : « Les commissaires aux comptes sont soumis, dans leur activité professionnelle (...) à des contrôles périodiques organisés selon des modalités définies par le Haut Conseil ainsi qu'à des contrôles occasionnels décidés par la Compagnie nationale ou les compagnies régionales ». Article L.821-9 : Les contrôles périodiques et occasionnels « sont effectués par la Compagnie nationale ou les compagnies régionales. Lorsque ces contrôles sont relatifs à des commissaires aux comptes de personnes faisant appel public à l'épargne ou d'organismes de placements collectifs, ils sont effectués par la Compagnie nationale avec le concours de l'Autorité des marchés financiers. »

3. La Compagnie nationale établissait tous les ans un « rapport sur le contrôle de qualité dans la profession de commissaire aux comptes » destiné principalement aux professionnels. Pour la campagne 2003-2004, un rapport a été adressé au Haut Conseil.

Le Haut Conseil a donc apprécié les résultats de la campagne 2003-2004 à partir du rapport de la Compagnie nationale et des sondages effectués par le secrétariat général. Cette appréciation est exposée au sous-titre 2.

Les évolutions à attendre des futures campagnes sont exposées au sous-titre 3.

**SOUS-TITRE PREMIER**

**LES RESULTATS DE LA CAMPAGNE  
2003-2004**





## CHAPITRE I : RAPPEL DU CADRE ET DU PROGRAMME DES CONTROLES DECRITS DANS LE RAPPORT DE LA COMPAGNIE NATIONALE AU HAUT CONSEIL

### SECTION 1 : CADRE

La campagne 2003-2004 s'est déroulée, comme par le passé, selon trois niveaux d'examen, aujourd'hui supprimés par décision du Haut Conseil (voir sous-titre 3) :

*Trois niveaux  
d'examen*

- l'examen national d'activité (ENA) ;
- l'examen pluri-régional d'activité (EPRA) ;
- l'examen régional d'activité (ERA).

Sa bonne application était placée sous la responsabilité du Conseil national<sup>4</sup> pour les deux premiers niveaux et de chacun des conseils régionaux<sup>5</sup> pour le dernier.

Ce dispositif d'ensemble du contrôle qualité devait suivre un objectif général : le maintien d'un comportement homogène des commissaires aux comptes adapté aux exigences de leurs missions<sup>6</sup>.

#### 1.1 Examen national d'activité (ENA)

*Un contrôle  
dédié aux  
commissaires  
aux comptes  
des entités  
faisant appel  
public à  
l'épargne*

L'institution de l'ENA, issu d'un accord-cadre passé le 24 juillet 1985<sup>7</sup> entre la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et la Commission des opérations de bourse, visait à renforcer la sécurité apportée aux investisseurs par le contrôle de qualité des dossiers des commissaires aux comptes des entités faisant appel public à l'épargne.

Sa mise en œuvre était déléguée au Comité de l'examen national d'activité (CENA) qui s'appuyait sur un corps de contrôleurs, formés à cet effet, chargés de réaliser les contrôles chez les commissaires aux comptes. Les conclusions sur les dossiers contrôlés étaient données par 3 ou 4 membres du CENA placés sous la responsabilité d'un président de séance.

Cet examen a conduit, au cours de la campagne 2003-2004, à un contrôle approfondi du dossier constitué par le commissaire aux comptes ou les co-commissaires aux comptes à l'occasion de leur mission légale.

4. Composé de commissaires aux comptes délégués par les compagnies régionales, il représente la Compagnie nationale auprès des pouvoirs publics, et coordonne l'action des conseils régionaux.

5. Chaque conseil régional est chargé de l'administration de chaque compagnie régionale, de la gestion de son patrimoine, et des missions prévues par l'article 38 du décret n°69-810 du 12 août 1969 notamment la surveillance de l'exercice de la profession de commissaire aux comptes dans chaque circonscription.

6. Objectif figurant au texte d'application de l'article 22 du Code de déontologie professionnelle de la Compagnie nationale.

7. Renouvelé en 1989, 1994 et 2000.

Ce contrôle approfondi de dossier a porté sur les diligences mises en œuvre par le commissaire aux comptes ou le collège des commissaires aux comptes à l'occasion de l'audit des comptes de l'entité sélectionnée. Il a comporté la vérification des principes comptables suivis et de l'information financière publiée. Il s'est accompagné d'un examen des règles déontologiques et d'indépendance appliquées par le commissaire aux comptes au dossier. Ont été également appréciées les procédures mises en place par chaque commissaire aux comptes d'une entité, en vue d'assurer le respect des règles d'indépendance et la qualité des missions. Leur application sur le mandat détenu dans cette entité a été vérifiée. Les prestations autres que l'audit, qui ont pu être réalisées par les commissaires aux comptes ou les entités membres de leur réseau, ont été examinées sur l'ensemble des sociétés cotées sélectionnées, afin de vérifier leur compatibilité déontologique avec la mission légale.

## 1.2 Examen pluri-régional d'activité (EPRA)

*Un contrôle dédié aux commissaires aux comptes des entités appartenant à des secteurs d'activité particuliers*

L'EPRA consistait en un contrôle approfondi de dossier constitué par le commissaire aux comptes à l'occasion de l'audit des comptes d'entités ne faisant pas appel public à l'épargne mais appartenant à des secteurs d'activité particuliers présentant un intérêt économique important.

La mise en œuvre de l'EPRA était déléguée au Comité de l'examen pluri-régional d'activité (CEPRA). Un délégué de chaque pluri-région composait le comité national EPRA, chargé de suivre et d'harmoniser cette mise en œuvre. Comme pour l'ENA, le CEPRA s'appuyait sur un corps de contrôleurs chargés de réaliser les contrôles sur place. Les conclusions sur les dossiers contrôlés étaient données par les comités pluri-régionaux EPRA dans lesquels chaque région constituante était représentée.

Pour la campagne 2003-2004, l'examen approfondi de dossier a porté sur les diligences mises en œuvre par le commissaire aux comptes ou le collège des commissaires aux comptes sur l'audit des comptes annuels de l'entité sélectionnée, les principes comptables suivis et l'information financière publiée. Il s'est accompagné d'un examen des principes déontologiques et d'indépendance en vue d'en vérifier l'application au dossier contrôlé.

### 1.3 Examen régional d'activité (ERA)

#### *Un contrôle d'activité des commissaires aux comptes*

L'ERA consistait essentiellement en un contrôle de l'activité du commissaire aux comptes<sup>8</sup>, personne physique inscrite<sup>9</sup> auprès de chacune des 34 compagnies régionales.

L'examen régional était mis en œuvre par chacune des compagnies régionales. Le lien avec la Compagnie nationale était effectué par la commission nationale ERA. Cette dernière était chargée de préparer le programme et les modalités d'application des actions à entreprendre en matière d'examen d'activité auprès des compagnies régionales, d'élaborer la méthodologie et les outils de contrôle de l'ERA.

Pour chaque région, le contrôle régional d'activité était placé sous la responsabilité d'un élu du conseil régional, membre de la commission nationale ERA, qui sélectionnait les commissaires aux comptes à contrôler chaque année, veillait à l'harmonisation des contrôles effectués au sein de la région et validait les conclusions notamment avec le concours de la commission régionale du contrôle de qualité.

En ce qui concerne la campagne 2003-2004, l'examen de l'activité de commissariat aux comptes a porté sur les procédures mises en place par les commissaires aux comptes, les formations suivies et les outils de travail mis en œuvre.

Ce suivi qualité permanent de l'activité, dénommé « contrôle sur pièces », a été effectué à partir des informations figurant dans les déclarations d'activité<sup>10</sup> remplies annuellement par les commissaires aux comptes.

Ce « contrôle sur pièces » a été complété, le cas échéant, par un contrôle chez le commissaire aux comptes, dénommé « contrôle sur place ». Ce dernier a consisté à apprécier l'application de la méthodologie d'audit à travers un examen complet, mais moins approfondi que celui réalisé dans la cadre de l'ENA ou de l'EPRA, d'un certain nombre<sup>11</sup> de mandats<sup>12</sup>. Il a comporté également un examen sur des thèmes particuliers<sup>13</sup>.

8. Façon dont le commissaire aux comptes exerce son activité en termes d'organisation et de conditions d'exécution de sa mission au sein des entités qu'il contrôle.

9. Avec éventuellement une extension à l'ensemble des personnes physiques associées d'une même société de commissaires aux comptes.

10. Document annuel obligatoire permettant de recenser, pour un mandat particulier, ses données essentielles.

11. Couvrant au moins 10 % des heures d'audit sous la responsabilité du commissaire aux comptes contrôlé.

12. Mandats signés par le commissaire aux comptes en qualité de personne physique ou, le cas échéant, en qualité de représentant de la société de commissaires aux comptes dans laquelle il est associé.

13. Couvrant de 15 à 25 % des mandats.

## SECTION 2 : PROGRAMME DES CONTROLES

## 2.1 Population concernée et moyens mis en oeuvre

| Nombre de :                                        | ENA             |       | EPRA | ERA   | Total |
|----------------------------------------------------|-----------------|-------|------|-------|-------|
|                                                    | Sociétés Cotées | OPCVM |      |       |       |
| . Commissaires aux comptes contrôlés <sup>14</sup> | 136             | 16    | 72   | 2 180 | 2 404 |
| . Dossiers                                         | 131             | 21    | 68   | 3 850 | 4 070 |
| . Contrôleurs                                      | 124             | 13    | 53   | 860   | 1 050 |

Le temps consacré aux 3 examens d'activité a atteint 74 180 heures, réparties de la manière suivante :

|                                       | ENA             |       | EPRA  | ERA    | Total  |
|---------------------------------------|-----------------|-------|-------|--------|--------|
|                                       | Sociétés Cotées | OPCVM |       |        |        |
| . Heures :                            | 21 040          | 1 230 | 3 410 | 48 500 | 74 180 |
| - Contrôleurs                         | 11 040          | 520   | 1 660 | 23 700 | 36 920 |
| - Superviseurs                        | 3 100           | 340   | 590   | 3 100  | 7 130  |
| - Organisation et suivi des contrôles | 3 900           | 110   | 290   | 13 300 | 17 600 |
| - CENA / Commissions régionales       | 1 300           | 180   | 380   | 4 600  | 6 460  |
| - Formation des contrôleurs           | 1 700           | 80    | 490   | 3 800  | 6 070  |

## 2.2 ENA / EPRA

Les contrôles approfondis de dossiers ont concerné :

- . 131 sociétés cotées, dont les mandats étaient détenus par 136 commissaires aux comptes<sup>15</sup>. La répartition des entités était la suivante :
  - 122 sociétés émettant des actions sur un marché réglementé : 43 sociétés cotées au premier marché, 71 au second marché et 8 au nouveau marché ;
  - 2 sociétés émettant des obligations cotées ;

14. Dans le cadre de l'ERA : personnes physiques inscrites. Dans le cadre de l'ENA et l'EPRA : titulaires des mandats (personnes physiques ou sociétés de commissaires aux comptes inscrites). Le nombre total des commissaires aux comptes inscrits et celui des mandats détenus par eux figurent à l'annexe 0-2.

15. Décompte du co-commissariat et de la détention de plusieurs mandats par une même société de commissaires aux comptes.

- 6 opérations d'apport-fusion ;
  - 1 filiale française d'une société cotée à l'étranger.
- . 21 organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM), dont les mandats étaient détenus par 16 commissaires aux comptes, répartis de la manière suivante :
- 11 OPCVM à vocation générale dont 2 sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) et 9 fonds communs de placement (FCP) ;
  - 6 fonds communs de placement à risques (FCPR) ;
  - 4 fonds communs de placement indiciel (ETF).
- . 68 entités appartenant à des secteurs d'activité particuliers et dont les mandats étaient détenus par 72 commissaires aux comptes. La répartition de ces entités était la suivante :
- 22 mutuelles ;
  - 29 sociétés d'économie mixte (SEM) ;
  - 12 banques non cotées ;
  - 5 compagnies d'assurances non cotées.

En dehors des contrôles approfondis de dossiers, un examen des procédures appliquées par les titulaires des mandats a également été réalisé. Il a concerné, pour les entités sélectionnées faisant appel public à l'épargne, 131 commissaires aux comptes de sociétés cotées<sup>16</sup> et 7 commissaires aux comptes d'OPCVM<sup>17</sup>.

A ces contrôles, s'est ajouté un suivi de l'évolution de points soulevés lors d'un précédent examen, relatifs à l'information comptable publiée par les sociétés, aux principes comptables appliqués par les sociétés, aux diligences professionnelles mises en oeuvre par les commissaires aux comptes ou à des aspects déontologiques. Ce suivi a concerné 13 sociétés cotées.

## 2.3 ERA

Le contrôle de l'activité des commissaires aux comptes a visé 2 180 commissaires aux comptes personnes physiques.

Dans le cadre de cet examen, conformément à ses finalités, les contrôleurs ont sélectionné 3 700 mandats concernant la certification de comptes annuels et 150 mandats concernant la certification de comptes consolidés, sur un total de 40 700 mandats détenus par les

16. Les commissaires aux comptes intervenant sur les opérations d'apport-fusion ne font pas l'objet de cet examen.

17. Pas d'examen lorsqu'un examen du secteur OPCVM a été réalisé depuis moins de 3 ans.

2 180 commissaires aux comptes contrôlés, soit près de 10 %. De plus, dans la moitié des compagnies régionales, ce contrôle a été complété par une vérification de la mise en œuvre par le commissaire aux comptes de certains aspects plus particuliers de la démarche d'audit (orientation de la mission de certification, établissement d'un programme de travail, vérification des procédures de contrôle interne, établissement du rapport général) et des aspects plus ciblés du contrôle des comptes (stocks, confirmations directes).

Dans le cadre de sa mission de suivi, le Haut Conseil a demandé à la Compagnie nationale de lui transmettre les résultats de ces contrôles.

## CHAPITRE II : SYNTHESE DES RESULTATS COMMUNIQUEES AU HAUT CONSEIL PAR LA COMPAGNIE NATIONALE

Les résultats des contrôles de qualité ont été restitués par la Compagnie nationale sous forme de conclusions puis de recommandations. Les pourcentages exprimés dans les développements qui suivent ont été arrondis à la valeur supérieure ou inférieure la plus proche.

### SECTION 1 : CONTROLE DES DILIGENCES PROFESSIONNELLES

Les diligences professionnelles correspondent aux travaux de vérification réalisés par les commissaires aux comptes lors de leurs interventions, en tant qu'organe de contrôle légal d'une entité, sur les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes consolidés.

#### 1.1 Examen national d'activité et examen pluri-régional d'activité

##### 1.1.1 CONCLUSIONS SUR L'APPLICATION DES DILIGENCES PROFESSIONNELLES

La Compagnie nationale a présenté les conclusions selon deux indicateurs : l'un portant sur la correcte application des diligences, l'autre sur les suivis à effectuer.

Le tableau qui suit, présente, sous forme synthétique, les conclusions extraites de trois tableaux figurant dans le rapport de la Compagnie nationale relatifs aux sociétés cotées, aux OPCVM et aux entités sélectionnées dans le cadre de l'EPRA. Il ventile les dossiers selon un indice de bonne application ou non des diligences :

| en % de dossiers contrôlés                                 | Entités faisant appel public à l'épargne |           | Entités non cotées appartenant à des secteurs d'activité particuliers |
|------------------------------------------------------------|------------------------------------------|-----------|-----------------------------------------------------------------------|
|                                                            | Sociétés Cotées                          | OPCVM     |                                                                       |
| . Diligences correctement appliquées dans leur ensemble    | 67 %                                     | 67 %      | 39 %                                                                  |
| . Diligences à améliorer sur certains points <sup>18</sup> | 28 %                                     | 28 %      | 35 %                                                                  |
| . Nouvel examen demandé                                    | 5 %                                      | 5 %       | 26 %                                                                  |
| Total                                                      | 100 %                                    | 100 %     | 100 %                                                                 |
| <i>Rappel du nombre de dossiers contrôlés</i>              | <i>131</i>                               | <i>21</i> | <i>68</i>                                                             |

*Un nouvel examen demandé dans 5 % des cas*

18. Points sur lesquels des recommandations ont été formulées.

Le rapport de la Compagnie nationale présente une description des points qui ont justifié chaque catégorie de conclusion figurant au tableau précédent.

Les commentaires qui suivent en restituent une synthèse.

#### 1.1.1.1 Nouvel examen demandé

Il ressort du rapport de la Compagnie nationale qu'une demande de nouvel examen a été exprimée dans :

- . 5 % des dossiers contrôlés d'entités faisant appel public à l'épargne, soit 7 dossiers de sociétés cotées et 1 dossier d'OPCVM ;
- . 26 % des dossiers contrôlés d'entités non cotées appartenant à des secteurs d'activité particuliers, soit 18 dossiers.

Cette catégorie de conclusion correspond au niveau le plus défavorable dans la graduation adoptée par la Compagnie nationale.

Elle conduit à réaliser un second examen de l'ensemble de ces dossiers dans un délai de 2 ans maximum.

Les motivations, extraites des commentaires de la Compagnie nationale ayant conduit à ces suivis, sont<sup>19</sup> :

- . des insuffisances relevées dans l'application des diligences sur le dossier (4 dossiers de sociétés cotées, 1 dossier d'OPCVM) ;
- . des insuffisances dans l'information comptable délivrée par l'entreprise aussi bien dans les annexes individuelles et consolidées, que dans le rapport de gestion ou l'information semestrielle, qui apparaissent susceptibles d'être prises en compte dans l'opinion (12 dossiers de sociétés non cotées) ;
- . l'acceptation par le(s) commissaire(s) aux comptes de l'utilisation par la société de principes comptables non conformes à la réglementation actuellement en vigueur (3 dossiers de sociétés cotées, 5 dossiers de sociétés non cotées).

19. En ce qui concerne les sociétés non cotées appartenant à des secteurs d'activité particuliers, ces motivations n'ont pas été exposées en tant que telles dans les informations communiquées par la Compagnie nationale. Seule une précision a été fournie sur le secteur d'appartenance de ces sociétés : 12 mutuelles, 4 SEM et 2 banques. Ces informations ont pu toutefois être reconstituées, excepté pour un dossier, à partir des recommandations formulées sur ces dossiers.



### 1.1.1.2 Diligences à améliorer sur certains points

Le rapport de la Compagnie nationale indique qu'il a été conclu que les diligences devaient être améliorées dans :

- . 28 % des dossiers contrôlés d'entités faisant appel public à l'épargne, soit 36 dossiers de sociétés cotées et 6 dossiers d'OPCVM ;
- . 35 % des dossiers contrôlés d'entités non cotées appartenant à des secteurs d'activité particuliers, soit 24 dossiers.

Cette catégorie de conclusion est liée à la nature des recommandations formulées sur ces dossiers.

Parmi cette catégorie, un suivi, autre qu'un nouvel examen, a été demandé sur 19 dossiers de sociétés cotées et sur 9 dossiers de sociétés non cotées. Il s'agit d'un suivi qui sera réalisé dès l'année suivante sur la prise en compte par le(s) commissaire(s) aux comptes de certaines recommandations formulées sur ces dossiers sans cependant qu'un nouvel examen n'apparaisse nécessaire.

Les motivations ayant conduit à cette nature de suivi ne sont pas exposées dans le rapport de la Compagnie nationale ; seuls les points à suivre y sont précisés :

- . la mise en œuvre de diligences professionnelles spécifiques (3 dossiers de sociétés cotées et 9 dossiers de sociétés non cotées soit 2 mutuelles, 3 SEM et 4 banques) ;
- . l'évolution de l'application de certains principes comptables (4 dossiers d'établissements de crédit cotés) ;
- . l'évolution de l'information financière (12 dossiers de sociétés cotées).

### 1.1.1.3 Diligences correctement appliquées dans leur ensemble

La Compagnie nationale a souligné dans son rapport que les diligences professionnelles avaient été considérées comme correctement appliquées dans :

- . 67 % des dossiers contrôlés d'entités faisant appel public à l'épargne, soit 88 dossiers de sociétés cotées et 14 dossiers d'OPCVM ;

- . 39 % des dossiers contrôlés d'entités non cotées appartenant à des secteurs d'activité particuliers, soit 26 dossiers.

Le rapport de la Compagnie nationale a également précisé qu'un certain nombre de ces conclusions avaient été accompagnées de recommandations à mettre en œuvre par les commissaires aux comptes sur ces dossiers. Ont été concernés :

- . 53 dossiers de sociétés cotées ;
- . 8 dossiers d'OPCVM ;
- . 13 dossiers d'entités non cotées appartenant à des secteurs d'activité particuliers.

#### 1.1.1.4 Commentaires

Les conclusions énoncées par la Compagnie nationale dans son rapport sont à rapprocher des recommandations à appliquer par les commissaires aux comptes lors du prochain exercice comptable. Ces recommandations formalisent les améliorations attendues des professionnels sur l'application de leurs diligences. Conformément aux descriptions rapportées ci-dessus, elles ont concerné tous les niveaux de conclusions. Elles ont été formulées dans environ 70 % des dossiers d'entités faisant appel public à l'épargne et dans plus de 50 % des entités non cotées appartenant à des secteurs d'activité particuliers.

L'appréciation des résultats donnés par la Compagnie nationale nécessite par conséquent d'exposer les principales recommandations formulées au cours de cette campagne.

#### 1.1.2 RECOMMANDATIONS SUR L'APPLICATION DES DILIGENCES PROFESSIONNELLES

Ces recommandations, extraites du rapport de la Compagnie nationale dans une partie consacrée aux données statistiques de la campagne 2003-2004, sont synthétisées par type d'entité concernée et selon les thèmes suivants :

- . l'application des normes d'exercice professionnel ;
- . le respect des principes comptables par les sociétés ;
- . la qualité de l'information comptable produite par les sociétés.

Il doit être tenu compte des observations suivantes :

- . plusieurs recommandations peuvent être formulées sur un dossier et concerner une même rubrique ou un même thème ;
- . **elles sont d'importance variable sans graduation précise et ne préjugent pas de la gravité d'un manquement** ; une indication est parfois donnée pour les dossiers de sociétés cotées.

#### 1.1.2.1 Dossiers de sociétés cotées

A la lecture du rapport de la Compagnie nationale, plus de 1 136 recommandations ont été formulées. Ces dernières étant de portées inégales, seul le critère de fréquence a fondé la sélection des recommandations présentées ci-après.

Le nombre des dossiers visés par ces recommandations a été précisé dans le rapport de la Compagnie nationale, soit en valeur absolue, soit en pourcentage. Il a été fait le choix de conserver, tels quels, les chiffres fournis dans ce rapport.

Par ailleurs, il convient de rappeler que sur les 125 dossiers contrôlés, 116 présentaient des comptes consolidés.

##### 1.1.2.1.1 Nature des recommandations relatives à l'application des normes d'exercice professionnel

Ces recommandations ont été classées en fonction des différentes phases de réalisation de la mission du commissaire aux comptes.

###### ○ Certification des comptes annuels

261 recommandations sur les 1 136 ont été formulées sur les comptes annuels.

En ce qui concerne la phase d'orientation et de planification de la mission, 53 recommandations ont concerné 40 dossiers sur les 125 contrôlés.

Selon les recommandations les plus fréquentes, il a été demandé :

- . de préciser, dans le plan de mission, l'analyse des risques et d'explicitier l'approche d'audit adoptée, en particulier les choix retenus en matière d'examen du contrôle interne, ainsi que de mieux préciser l'orientation des contrôles sur certains postes spécifiques (23 recommandations) ;
- . de consigner les termes et conditions de la mission dans une lettre de mission (10 recommandations).

En ce qui concerne la phase d'appréciation du contrôle interne, 49 recommandations ont visé 32 dossiers sur les 125 contrôlés.

Il a été relevé notamment la nécessité :

- . d'actualiser ou de compléter l'examen des traitements automatisés (15 recommandations) ;
- . d'intégrer le contrôle interne dans la démarche générale d'audit et de mettre en évidence en particulier le lien entre l'évaluation de la fiabilité des procédures et le contrôle des comptes ou de justifier la décision de ne pas s'appuyer sur le contrôle interne (12 recommandations).

En ce qui concerne la phase des contrôles substantifs, 126 recommandations ont touché 60 % des dossiers sur les 125 contrôlés.

Il a été demandé :

- . de mieux documenter les contrôles sur certaines rubriques (52 recommandations) et d'étayer certains contrôles (19 recommandations) tels que ceux portant sur le suivi de la valeur des titres de participation (29 de ces recommandations) ;
- . de mettre en œuvre certaines techniques de collecte d'éléments probants, telles que la confirmation directe des tiers (22 recommandations) ou l'obtention d'une lettre d'affirmation (26 recommandations), ou de justifier de leur non utilisation.

#### ○ **Certification des comptes consolidés**

176 recommandations, sur les 1 136, relatives aux comptes consolidés, ont concerné 114 dossiers sur les 116 contrôlés.

En ce qui concerne la phase d'orientation et de planification de la mission, 45 recommandations ont concerné 31 % des dossiers sur les 116 contrôlés.

Il a été en particulier demandé :

- . de définir un seuil de signification commun au collège des commissaires aux comptes (9 recommandations) ;
- . de prévoir une répartition plus équilibrée des travaux et des honoraires de consolidation entre les commissaires aux comptes (8 recommandations) ;
- . de préciser, dans le plan de mission, l'analyse des risques et des travaux à effectuer dans les entités consolidées, ainsi que l'approche mise en œuvre sur la vérification de la consolidation (6 recommandations) ;
- . d'envoyer des instructions aux auditeurs des filiales (6 recommandations).

En ce qui concerne la phase relative à la nature et à l'étendue des travaux sur les filiales consolidées, 35 recommandations ont concerné 21 % des dossiers sur les 116 contrôlés.

Il a été relevé principalement la nécessité de compléter ou de mieux documenter certains travaux effectués par le collège des commissaires aux comptes sur les filiales qu'il contrôle également (21 recommandations).

En ce qui concerne la phase de contrôle des opérations de consolidation, 71 recommandations ont concerné 45 % des dossiers sur les 116 contrôlés.

Il a été notamment demandé :

- . de mieux documenter la justification de l'évaluation retenue des écarts d'acquisition (16 recommandations), des critères de suivi appliqués et de la durée retenue pour l'amortissement ;
- . d'obtenir une lettre d'affirmation (16 recommandations) ;
- . de mieux documenter la justification de l'évaluation retenue pour les immobilisations incorporelles, en général, et notamment pour les fonds de commerce, les parts de marché et les marques (7 recommandations) ;

- . de mieux documenter les contrôles portant sur les retraitements de consolidation (7 recommandations) et l'analyse de la variation des capitaux propres (7 recommandations).

#### ○ **Rapports**

Le nombre des recommandations relatives aux rapports légaux s'est élevé à :

- . 64 pour le rapport général relatif aux comptes annuels. Elles ont visé 35 % des dossiers sur les 125 contrôlés ;
- . 20 pour le rapport sur les comptes consolidés. Elles ont touché 18 % des dossiers sur les 116 contrôlés présentant de tels comptes ;
- . 51 pour le rapport spécial relatif aux conventions réglementées. Elles ont visé 29 % des dossiers sur les 125 contrôlés.

Pour le rapport général, l'attention des commissaires aux comptes a été appelée sur :

- . le non-respect des dispositions afférentes aux vérifications et informations spécifiques (38 recommandations) telles que la confirmation des informations relatives aux prises de participation ou de contrôle et à l'identité des détenteurs du capital ;
- . l'absence de mention de certaines irrégularités (28 recommandations) relatives notamment au défaut de mise à disposition des actionnaires de l'inventaire des valeurs mobilières ou de la liste des conventions courantes ;
- . l'absence de prise en compte, dans le rapport général, des conséquences des insuffisances de l'annexe (6 recommandations) ou de l'application de certains principes comptables (3 recommandations).

Pour le rapport sur les comptes consolidés, l'insuffisance de l'information comptable a été soulevée dans 11 dossiers, sachant que pour 3 de ces dossiers les commissaires aux comptes avaient formulé une observation et non une réserve.

Pour le rapport spécial, leur attention a été appelée sur :

- . le caractère insuffisant des modalités financières des conventions ainsi que leur incidence chiffrée sur les comptes de l'exercice, y compris pour les conventions conclues au cours d'exercices antérieurs (20 recommandations) ;
- . l'omission de conventions réglementées (13 recommandations).

Pour les autres rapports ou attestations que le commissaire aux comptes peut être amené à établir au cours de sa mission, il a été souligné, dans 48 dossiers sur les 125 contrôlés, la nécessité de :

- . porter une attention particulière au respect des normes les concernant (26 recommandations). Ce non-respect est relatif dans 12 cas au rapport d'examen limité sur les comptes semestriels et dans 8 cas à l'attestation des rémunérations ;
- . établir un rapport de carence lorsque les documents prévisionnels prévus par la loi ne sont pas établis (26 recommandations).

#### 1.1.2.1.2 Nature des recommandations relatives au respect des principes comptables

##### ○ Examen des comptes annuels

67 recommandations ont été faites sur l'examen des comptes annuels. Elles ont concerné 54 dossiers sur les 125 contrôlés. Dans trois de ces dossiers, les points relevés pouvaient être susceptibles d'avoir une incidence sur l'opinion.

Les recommandations ont trait aux principes comptables suivis (28 recommandations) et aux classements comptables retenus (39 recommandations) et ont porté sur :

- . le classement comptable des actions propres (11 recommandations) ;
- . les modalités de constitution et classement des provisions pour risques et charges (11 recommandations) ;
- . certains classements comptables au bilan (10 recommandations) et au compte de résultat (10 recommandations) ;

- . la comptabilisation d'impôts différés (6 recommandations) ;
- . les modalités d'évaluation des titres de participation et des créances rattachées (4 recommandations).

○ **Examen des comptes consolidés**

76 recommandations ont été formulées et ont concerné 47 % des dossiers sur les 116 contrôlés présentant de tels comptes. Pour trois de ces dossiers, leur importance a entraîné la décision de procéder à un nouvel examen du dossier.

Les recommandations les plus fréquentes ont été relatives :

- . au classement des actions propres (11 recommandations) ;
- . aux règles suivies pour la détermination des impôts différés (10 recommandations) ;
- . au traitement des écarts d'acquisition et à la durée d'amortissement des écarts d'évaluation (6 recommandations) ;
- . au traitement des variations de périmètre (4 recommandations) ;
- . à l'homogénéité des positions retenues entre les comptes individuels et les comptes consolidés (3 recommandations) ;
- . à la présentation des comptes (21 recommandations) et, plus particulièrement, à la présentation au bilan des provisions (7 recommandations), du compte de résultat (3 recommandations), et à l'adoption d'une présentation homogène avec les comptes individuels (4 recommandations).

**1.1.2.1.3 Nature des recommandations relatives à la qualité de l'information comptable produite**

L'information comptable relève de la responsabilité première des entités elles-mêmes. Le commissaire aux comptes doit cependant en vérifier la qualité.



Le nombre de recommandations sur la nécessité pour les commissaires aux comptes de veiller à ce que l'information comptable produite soit améliorée par les sociétés s'est élevé à :

- . 67 recommandations pour le rapport de gestion ;
- . 121 recommandations pour l'annexe des comptes annuels ;
- . 20 recommandations pour les plaquettes annuelles ;
- . 114 recommandations pour l'information comptable consolidée ;
- . 80 recommandations pour l'information semestrielle et les documents prévisionnels.

Les recommandations concernant l'annexe des comptes annuels ont concerné 96 % des dossiers sur les 125 contrôlés. Elles n'impliquent pas une remise en cause, dans la grande majorité des cas, de l'image fidèle des comptes. En effet, ce n'est que dans 5 % des dossiers, sur les 125 contrôlés, qu'il a été indiqué dans la recommandation que l'importance des points à compléter devra conduire les commissaires aux comptes à en tirer les conséquences dans leur rapport général, pour le cas où la société n'apporterait pas les compléments et améliorations jugés indispensables.

Les recommandations touchant l'amélioration de l'information comptable consolidée ont concerné 92 % des sociétés présentant de tels comptes sur les 116 dossiers contrôlés. Les recommandations faites n'impliquent pas une remise en cause de l'image fidèle des comptes consolidés dans 92 % de ces cas. Dans les cas où l'information a été jugée notablement insuffisante (8 dossiers), il a été recommandé aux commissaires aux comptes d'en tirer les conséquences à l'avenir dans leur rapport sur les comptes consolidés, à défaut d'améliorations sensibles apportées par la société.

Les recommandations concernant l'amélioration de l'information semestrielle et le rappel de l'obligation faite aux sociétés d'établir des documents prévisionnels ont concerné 38 % des dossiers sur les 125 contrôlés. Dans 5 dossiers, il a été estimé que les insuffisances des comptes semestriels devaient être prises en compte dans l'opinion des commissaires aux comptes.

### 1.1.2.2 Dossiers d'OPCVM

Il convient de rappeler que 21 dossiers d'OPCVM ont été contrôlés.

○ **Nature des recommandations relatives à l'application des normes d'exercice professionnel**

Dans 57 % des dossiers d'OPCVM, des recommandations ont été faites sur la nécessité de compléter le plan de mission, en particulier sur les aspects suivants :

- . l'approche d'audit retenue et notamment le lien entre l'appréciation du contrôle interne et l'étendue des contrôles substantifs ;
- . les caractéristiques de la société de gestion, de l'OPCVM et les particularités du secteur.

Les recommandations sur l'appréciation du contrôle interne ont porté sur 9 dossiers. Les points relevés ont concerné essentiellement l'étendue des tests sur les procédures et la formalisation des conclusions associées (6 cas) ainsi que la nécessité d'approfondir la revue des procédures informatiques (3 cas).

La revue des diligences des commissaires aux comptes en matière de contrôles substantifs a amené la Compagnie nationale à formuler 23 recommandations concernant 15 dossiers, soit 71 % d'entre eux.

Les recommandations les plus fréquentes ont visé :

- . l'adaptation du programme de travail standard aux spécificités des OPCVM (5 recommandations) ;
- . la valorisation du portefeuille, la vérification des cours forcés et de la cohérence de la sensibilité (4 recommandations) ;
- . la formalisation du respect des ratios (3 recommandations).

○ **Nature des recommandations relatives au respect des principes comptables**

Les 3 remarques formulées sur l'examen des comptes annuels ont trait à la présentation au bilan d'une opération de change à terme, à l'absence de tableau des engagements hors bilan dans l'annexe et à la formalisation du contrôle des comptes annuels.

○ **Nature des recommandations relatives à la qualité de l'information comptable produite**

Les recommandations relatives aux compléments à apporter à l'information comptable donnée dans les comptes annuels et les rapports de gestion ont concerné 91 % des dossiers d'OPCVM généraux (10 dossiers) et 90 % des dossiers de FCPR (9 dossiers).

**1.1.2.3 Dossiers de sociétés non cotées appartenant à des secteurs d'activité particuliers**

A la lecture du rapport de la Compagnie nationale, 490 recommandations ont été formulées à l'occasion de l'examen des 68 dossiers de sociétés non cotées appartenant à des secteurs d'activité particuliers. Ces recommandations étant de portées inégales, seules les plus fréquentes ont été présentées dans les commentaires qui suivent.

**1.1.2.3.1 Nature des recommandations relatives à l'application des normes d'exercice professionnel**

○ **Certification des comptes**

87 recommandations, sur les 490, ont porté sur la phase d'orientation et de planification de la mission et ont concerné 52 dossiers, soit 76 % des dossiers contrôlés.

Il a été rappelé l'importance de :

- . préciser dans le plan de mission les risques spécifiques au secteur concerné (40 recommandations) ;
- . formaliser le lien entre l'évaluation du contrôle interne, l'analyse préalable des risques et le contrôle des comptes (16 recommandations) ;
- . compléter le programme de contrôle des comptes en intégrant les spécificités du secteur concerné (11 recommandations) ;
- . consigner les termes et conditions de la mission dans une lettre de mission (17 recommandations).

En ce qui concerne la phase d'appréciation du contrôle interne, 67 recommandations ont concerné 36 dossiers, soit 53 % des dossiers contrôlés.

Il a été relevé la nécessité :

- . d'effectuer ou de compléter l'examen du contrôle interne soit de façon générale, soit sur certaines fonctions spécifiques (41 recommandations), notamment sur l'examen des traitements automatisés (16 recommandations) ;
- . de procéder à des tests de conformité ou de réaliser des sondages annuels de fonctionnement sur l'ensemble des procédures (14 recommandations).

45 recommandations ont été émises dans la phase des contrôles substantifs et ont concerné 29 dossiers, soit 43 % des dossiers contrôlés.

Il a été principalement demandé de mettre en œuvre certaines techniques de collecte d'éléments probants (31 recommandations), telles que la confirmation directe de certains tiers (18 recommandations) ou l'obtention d'une lettre d'affirmation (13 recommandations).

#### ○ **Qualité des dossiers et supervision**

66 recommandations formulées, sur les 490, ont concerné 38 dossiers, soit 56 % des dossiers contrôlés, et ont porté notamment sur :

- . l'amélioration de la formalisation du dossier de travail ou la mise à jour du dossier permanent (22 recommandations) ;
- . la nécessité de compléter ou d'améliorer la rédaction des notes de synthèse (13 recommandations) et dans 2 dossiers leur établissement a été recommandé ;
- . la matérialisation de la supervision (8 recommandations).

#### ○ **Rapports**

69 recommandations formulées, sur les 490, ont concerné 44 dossiers, soit 65 % des dossiers contrôlés, et ont porté sur les rapports légaux et l'attestation des rémunérations.

L'attention des commissaires aux comptes a été appelée sur :

- . le respect des normes pour la rédaction du rapport général et du rapport spécial (24 recommandations), ainsi qu'en matière d'attestation des rémunérations (13 recommandations) ;
- . l'appréciation dans le rapport général des conséquences des insuffisances relevées en matière d'information comptable (12 recommandations) ou de l'adoption de certains principes comptables s'éloignant des règles admises (5 recommandations).

#### **1.1.2.3.2 Nature des recommandations relatives au respect des principes comptables**

10 recommandations émises, sur les 490, ont concerné 10 dossiers, soit 15 % des dossiers contrôlés.

Ces dernières ont eu trait aux principes comptables appliqués (3 recommandations), à la justification des changements de méthodes comptables (2 recommandations) et aux classements comptables retenus (4 recommandations).

#### **1.1.2.3.3 Nature des recommandations relatives à la qualité de l'information comptable produite**

Des observations relatives aux compléments à apporter à l'information comptable donnée dans l'annexe des comptes annuels et dans le rapport de gestion ont été présentées dans 63 % des dossiers contrôlés.

Ces dernières ont été toutefois moins développées que dans le cadre de l'examen national d'activité, le contrôle de l'information financière étant moins systématique.

## **1.2 Examen régional d'activité**

### **1.2.1 CONCLUSIONS SUR L'APPLICATION DES DILIGENCES PROFESSIONNELLES**

Le tableau qui suit, synthétisant les éléments du rapport établi par la Compagnie nationale, présente les conclusions sur l'application des diligences par les commissaires aux comptes sur un échantillon représentatif de mandats (3 850).

*Un nouvel examen demandé dans 10 % des cas*

| en % de commissaires aux comptes contrôlés                    |              |
|---------------------------------------------------------------|--------------|
| . Diligences correctement appliquées dans leur ensemble       | 66 %         |
| . Diligences à améliorer sur certains points <sup>20</sup>    | 24 %         |
| . Nouvel examen demandé                                       | 10 %         |
| Total                                                         | 100 %        |
| <i>Rappel du nombre de commissaires aux comptes contrôlés</i> | <i>2 180</i> |

Le rapport de la Compagnie nationale présente une description des points qui ont justifié chaque catégorie de conclusion figurant au tableau précédent.

Les demandes de nouvel examen de l'activité dans le délai de deux ans ont concerné 227 commissaires aux comptes. Les motivations de ces demandes ne figurent pas dans les procédures mises en place par les compagnies régionales.

Par ailleurs, les présidents de compagnies régionales ont reçu 118 commissaires aux comptes. Ces convocations sont intervenues dans le cadre de la procédure contradictoire afin de permettre de mieux préciser avec les confrères concernés la portée des recommandations formulées ainsi que la façon de les mettre en œuvre. Enfin, 7 dossiers ont été transmis en chambre de discipline.

Sur les 66 % de commissaires aux comptes, soit 1 430, pour lesquels les diligences ont été considérées comme correctement appliquées dans leur ensemble, les conclusions ont été accompagnées de recommandations pour 852 d'entre eux.

### 1.2.2 RECOMMANDATIONS SUR L'APPLICATION DES DILIGENCES PROFESSIONNELLES

Les recommandations ont concerné 73 % des commissaires aux comptes contrôlés. Elles ont été plus générales et moins développées que celles formulées à l'occasion des contrôles approfondis de dossiers menés dans le cadre de l'examen national d'activité ou de l'examen pluri-régional d'activité. Il ressort des éléments communiqués par la Compagnie nationale que le nombre moyen de recommandations a été de 3,3 par commissaire aux comptes contrôlé.

A la lecture du rapport de la Compagnie nationale, 7 210 recommandations ont été formulées, dont 7 000 relatives à la certification des comptes annuels et 210 à celle des comptes

20. Points sur lesquels des recommandations ont été formulées.

consolidés. Ces recommandations étant de portées inégales, seules les plus fréquentes ont été présentées dans les commentaires qui suivent.

La plupart des recommandations relatives aux phases d'orientation et de planification de la mission ont rappelé l'importance :

- . d'établir ou de compléter le plan de mission (557 recommandations) notamment en identifiant les zones à risques (463 recommandations) et en formalisant le lien entre l'évaluation du contrôle interne et le contrôle des comptes (173 recommandations) ;
- . de compléter le programme de contrôle des comptes (235 recommandations) ;
- . de consigner les termes et conditions de la mission dans une lettre de mission (418 recommandations).

La nécessité d'effectuer ou de compléter l'appréciation du contrôle interne a également été rappelée (759 recommandations).

En ce qui concerne la phase relative aux contrôles substantifs, 797 recommandations ont été formulées sur la nécessité de :

- . mettre en œuvre certaines techniques de collecte d'éléments probants, telles que la confirmation directe de certains tiers (497 recommandations), l'assistance à l'inventaire physique (189 recommandations), l'obtention d'une lettre d'affirmation (111 recommandations) ;
- . recourir aux procédures analytiques (218 recommandations).

Bien que le respect des principes comptables par les sociétés et la qualité de l'information comptable produite par celles-ci n'aient pas été abordés de façon approfondie, des recommandations ont relevé la nécessité pour les commissaires aux comptes de vérifier de façon plus critique :

- . l'adéquation des principes comptables retenus par les sociétés au référentiel en vigueur (27 recommandations) ;
- . l'information comptable donnée dans l'annexe des comptes annuels et consolidés ainsi que dans le rapport de gestion (293 recommandations).

La qualité des dossiers et la supervision ont suscité des recommandations notamment sur :

- . l'amélioration de la formalisation du dossier de travail (357 recommandations) ou la mise à jour du dossier permanent (396 recommandations) ;
- . la rédaction des notes de synthèse (339 recommandations) ;
- . le contrôle de l'annexe (305 recommandations) ;
- . la matérialisation de la supervision (299 recommandations).

591 recommandations ont porté sur le respect des normes de la Compagnie nationale en matière d'établissement des rapports légaux et attestations.

## SECTION 2 : CONTROLE DES PROCEDURES

### 2.1 Examen national d'activité (ENA) et examen pluri-régional d'activité (EPRA)

Les conclusions exposées ci-après ont concerné les procédures mises en place par les commissaires aux comptes.

#### 2.1.1 Mandats de sociétés cotées et d'OPCVM (ENA)

##### 2.1.1.1 Mandats de sociétés cotées

L'examen des procédures a porté sur l'ensemble des mesures mises en place par les commissaires aux comptes. Il a eu pour objet d'une part, de vérifier que la définition des procédures était adéquate pour traiter des mandats d'entités faisant appel public à l'épargne, et d'autre part, de s'assurer que ces procédures étaient appliquées aux mandats détenus dans toutes les entités sélectionnées.

Les titulaires des mandats de sociétés faisant appel public à l'épargne ont été essentiellement des sociétés de commissaires aux comptes.

Il est à noter que le résultat sur un dossier a nécessité l'examen des procédures de chacun des commissaires aux comptes intervenant à l'occasion de l'audit des comptes de l'entité sélectionnée, dans le cadre du co-commissariat, selon des modalités définies en fonction du nombre de mandats APE détenus<sup>21</sup>.

21. Pour les cabinets ne détenant pas un nombre important de mandats de sociétés cotées, cet examen a été réalisé à partir d'un questionnaire d'appréciation des procédures ou d'un suivi des points éventuellement notés lors d'un précédent examen. Pour les 9 cabinets détenant un nombre important de mandats de sociétés cotées, l'examen de leurs procédures a été conduit de façon centralisée lors de la campagne 2001-2002, à l'issue de laquelle un questionnaire d'application des procédures, propre à chacun de ces cabinets, a été élaboré. L'utilisation de ce questionnaire, actualisé le cas échéant lors de la campagne 2003-2004, a permis de vérifier l'application des procédures aux dossiers concernés par cette campagne.



Les procédures revues par les contrôleurs ont traité des thèmes suivants : acceptation et maintien des missions, formation, suivi des honoraires, outils méthodologiques couvrant les différentes phases de la mission, revue indépendante, vérification des règles d'indépendance, rotation des associés et compatibilité déontologique des prestations autres que l'audit réalisées dans les entités pour lesquelles la mission de contrôle légal est effectuée.

L'application des procédures pour les dossiers de sociétés cotées a été jugée satisfaisante, même si dans 58 % de ces dossiers, des recommandations ont été formulées en vue d'apporter des améliorations sur certains points.

Les recommandations les plus fréquentes ont visé :

- . la formalisation des décisions d'acceptation et de maintien des missions (54 recommandations) ;
- . la formalisation de la vérification des règles d'indépendance (47 recommandations faites à des commissaires aux comptes détenant un nombre limité de mandats APE) ;
- . l'organisation d'une revue indépendante sur les dossiers établis par les commissaires aux comptes (16 recommandations) et, lorsqu'elle existe, ses modalités d'application (9 recommandations) ;
- . la formalisation systématique de l'acceptation de toute mission autre que l'audit par le signataire de la mission légale (5 recommandations).

### 2.1.1.2 Mandats d'OPCVM

Les procédures de l'activité OPCVM revues par les contrôleurs ont traité des thèmes suivants : l'indépendance, la compétence des collaborateurs et la documentation mise à leur disposition, l'existence d'outils méthodologiques spécifiques au secteur et la définition de l'approche d'audit.

Le rapport de la Compagnie nationale indique que pour les 7 cabinets dans lesquels cet examen avait été mené, il a été conclu que l'application des procédures pour le contrôle des OPCVM devait être améliorée sur un certain nombre de points.

Les recommandations les plus fréquentes ont visé :

- . la formation insuffisante des intervenants (5 recommandations) ;
- . la mise en place d'une procédure de contrôle de l'indépendance des associés et des principaux collaborateurs (3 recommandations) ;
- . l'adaptation des plans de mission et des programmes de travail aux spécificités des différentes sociétés de gestion et aux risques propres à chaque type d'OPCVM (3 recommandations) ;
- . la nécessité de s'appuyer plus largement sur le contrôle interne et de mieux formaliser les conclusions sur les procédures de l'entité contrôlée (3 recommandations).

### 2.1.2 Mandats de sociétés non cotées appartenant à des secteurs d'activité particuliers (EPRA)

Il n'a pas été rendu de conclusion spécifique sur ce domaine.

Les principes déontologiques et d'indépendance appliqués par les commissaires aux comptes ont été appréciés dans le cadre du contrôle approfondi des dossiers EPRA et ont fait l'objet de recommandations.

Les 22 recommandations, extraites du rapport de la Compagnie nationale, ont porté plus particulièrement sur les aspects suivants :

- . la formalisation des décisions relatives à l'acceptation et au maintien des missions (6 recommandations) ;
- . l'application des dispositions relatives au barème prévu à l'article 120 du décret de 1969, n'entraînant pas de demande de dérogation (10 recommandations) ;
- . la formation spécifique au secteur des intervenants traitant les mandats concernés (4 recommandations).

## 2.2 Examen régional d'activité (ERA)

### 2.2.1 Conclusions sur les procédures d'organisation de l'activité commissariat aux comptes

L'examen des procédures d'organisation des missions de commissariat aux comptes - 2 180 commissaires aux comptes contrôlés - a permis de conclure dans l'ensemble de façon positive. Toutefois dans 17 % des cas, il est apparu nécessaire d'apporter des améliorations. Des modifications importantes dans l'organisation ont été demandées dans 3 % des cas.

Les recommandations les plus fréquentes formulées à l'occasion de cet examen ont porté plus particulièrement sur les aspects suivants :

- . la formalisation des décisions relatives à l'acceptation et au maintien des missions (129 recommandations) ;
- . le respect des règles d'indépendance (65 recommandations) ;
- . l'établissement d'une demande de dérogation au barème de l'article 120 du décret de 1969 (614 recommandations) ;
- . la mise en place d'un suivi des temps (251 recommandations) et des honoraires (72 recommandations) ;
- . le respect de l'obligation de formation annuelle de 40 heures (460 recommandations) ;
- . l'établissement des déclarations d'activité (213 recommandations).

### 2.2.2 Conclusions sur l'effort de formation

*Un effort de formation à privilégier*

La participation aux séminaires de formation permanente a été proposée à 398 commissaires aux comptes contrôlés.

Les thèmes proposés sont notamment l'approche par les risques, la mission du commissaire aux comptes dans les petites et moyennes entreprises, le contrôle interne et les nouveautés professionnelles de l'année.

**SECTION 3 : CONTROLE DE LA COMPATIBILITE DEONTOLOGIQUE  
DES PRESTATIONS AUTRES QUE L'AUDIT REALISEES  
DANS LES SOCIETES COTEES AVEC LA MISSION DE  
CERTIFICATION**

L'examen des prestations autres que l'audit a été mené sur l'ensemble des dossiers des sociétés cotées de la campagne, à partir de l'état d'inventaire des prestations, établi par chaque commissaire aux comptes selon un modèle normalisé. L'objectif de cet examen était de s'assurer que les prestations autres que l'audit réalisées par le commissaire aux comptes ou par une entité membre de son réseau n'étaient pas de nature à avoir une incidence sur son indépendance ou l'apparence de son indépendance. Des prestations autres que l'audit ont été déclarées dans 47 dossiers.

Les conclusions sur l'examen des prestations, issues du rapport de la Compagnie nationale, ont souligné dans 6 cas que la compatibilité déontologique de certaines prestations avec la mission de commissariat aux comptes, au sens du Code de commerce et des dispositions d'application de l'article 33 du Code de déontologie professionnelle, pouvait être remise en cause. Dans 2 cas, le montant des honoraires des prestations réalisées était ou pouvait être susceptible de porter atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes.

Les prestations concernées étaient les suivantes :

- . préparation des documents juridiques relatifs à la transformation en société par actions simplifiée de plusieurs sociétés d'un groupe ;
- . analyse et mise en place des nouvelles règles de gouvernement d'entreprise ;
- . évaluations actuarielles ;
- . assistance en matière sociale relative à l'embauche et au licenciement de personnel ;
- . assistance juridique en matière de droit des sociétés comprenant la rédaction de procès-verbaux et de contrats ;
- . assistance et représentation en matière contentieuse ;
- . assistance dans la résolution de suspens bancaires ;
- . assistance dans le processus d'établissement des comptes consolidés.

Certaines d'entre elles ont conduit les commissaires aux comptes à démissionner de leur mandat compte tenu des développements attendus sur ce type de prestations lors des exercices ultérieurs.



**SOUS-TITRE DEUXIEME**

**APPRECIATION PAR LE HAUT CONSEIL  
DES RESULTATS DE LA CAMPAGNE  
2003-2004**





## CHAPITRE I : METHODE D'ELABORATION DES CONCLUSIONS - ANALYSE ET SONDAGES

Le Haut Conseil a souhaité compléter la présentation des résultats d'ensemble, provenant des données fournies dans le rapport de la Compagnie nationale, par des sondages, effectués par son secrétariat général, sur des conclusions « individuelles » rendues par les comités de chacun des trois niveaux d'examen.

Ces sondages ont permis au Haut Conseil de comprendre la méthode d'élaboration des conclusions suivie par la Compagnie nationale et les compagnies régionales et d'apporter des éléments d'informations supplémentaires à l'appréciation des résultats de la campagne 2003-2004.

Cette étude a eu en outre pour objectif de vérifier que les méthodes conclusives concernant les contrôles permettront au Haut Conseil d'assurer sa mission de suivi pour les campagnes à venir.

### SECTION I : RAPPEL DE LA METHODE MISE EN PLACE PAR LA COMPAGNIE NATIONALE ET LES COMPAGNIES REGIONALES

#### 1.1 Contrôles approfondis de dossiers

A l'issue d'un contrôle approfondi de dossier, le contrôleur élabore un document dénommé « fiche de contrôle de dossier » dans lequel il matérialise ses constatations. A partir de cette fiche, un débat contradictoire s'instaure. A l'issue de ce débat, la décision prise est formalisée dans un deuxième document dénommé « fiche de constatations, recommandations et conclusions ».

Cette dernière fiche constitue donc le document qui synthétise les constatations, recommandations et conclusions formulées par les membres<sup>22</sup> lors de la séance conclusive, et ce, après avoir examiné la fiche de contrôle de dossier, vu les réponses écrites des commissaires aux comptes et tenu compte du dialogue en séance entre les membres, les contrôleurs et les contrôlés.

Sa construction est la suivante :

- . les constats : ils donnent un éclairage particulier à la compréhension du dossier ;
- . les recommandations : elles formalisent les points relevés lors des contrôles en vue d'appeler une action spécifique de

22. Du Comité de l'examen national d'activité ou du Comité de l'examen pluri-régional d'activité.

la part des commissaires aux comptes. Elles sont listées par thème et font référence au corps de la fiche de contrôle de dossier ;

- les conclusions : elles constituent l'appréciation portée par les membres sur la qualité du travail des commissaires aux comptes contrôlés. Elles sont formulées à propos des différents axes du contrôle et sont liées à l'importance des recommandations.

## 1.2 Contrôles d'activité

A la différence des contrôles approfondis de dossiers, les contrôles d'activité, réalisés par chacune des compagnies régionales, sont des contrôles de commissaires aux comptes. Il n'existe pas de format homogène de restitution des conclusions.

## SECTION 2 : POPULATION CONCERNEE PAR LES SONDAGES

### 2.1 Examen national d'activité et examen pluri-régional d'activité

| en % de dossiers contrôlés au cours de la campagne 2003-2004                     | Entités faisant appel public à l'épargne |       | Entités non cotées appartenant à des secteurs d'activité particuliers |
|----------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|-------|-----------------------------------------------------------------------|
|                                                                                  | Sociétés Cotées                          | OPCVM |                                                                       |
| <i>Rappel du nombre de dossiers contrôlés</i>                                    | 131                                      | 21    | 68                                                                    |
| <i>Rappel des résultats d'ensemble de demande de nouvel examen des contrôles</i> | 5 %                                      | 5 %   | 26 %                                                                  |
| Suivis individuels du secrétariat général du Haut Conseil                        | 5 %                                      | 5 %   | 26 %                                                                  |
| <i>Nombre de fiches individuelles analysées</i>                                  | 7                                        | 1     | 19                                                                    |

### 2.2 Examen régional d'activité

| en % de commissaires aux comptes contrôlés au cours de la campagne 2003-2004 |                   |
|------------------------------------------------------------------------------|-------------------|
| <i>Rappel du nombre de commissaires aux comptes contrôlés</i>                | 2 180             |
| <i>Rappel des résultats d'ensemble de demande de nouvel examen</i>           | 10 %              |
| Suivis individuels du secrétariat général du Haut Conseil                    | 8 % <sup>23</sup> |
| <i>Nombre de fiches individuelles analysées</i>                              | 183               |

23. Certaines compagnies régionales n'ont pas transmis les fiches comportant des demandes de nouvel examen.

### **SECTION 3 : RESULTATS DES SONDAGES EFFECTUES PAR LE SECRETARIAT GENERAL**

Le secrétariat général a analysé un certain nombre de fiches individuelles<sup>24</sup> établies par la Compagnie nationale et les compagnies régionales à la suite des contrôles.

Le choix a été fait d'examiner les cas pour lesquels la Compagnie nationale et les compagnies régionales ont conclu à une demande de nouvel examen du dossier ou de l'activité du commissaire aux comptes. Ce type de conclusions correspond aux résultats non satisfaisants du contrôle de qualité.

#### **3.1 Examen national d'activité et examen pluri-régional d'activité**

L'étude de ces fiches permet d'affirmer que les outils méthodologiques proposés par la Compagnie nationale constituent un support permettant aux contrôleurs qualité de réaliser un contrôle de fond sur un dossier et de remonter l'ensemble de leurs constatations, importantes ou de moindre importance.

Cette étude révèle en revanche trop souvent un manque de cohérence entre les constatations effectuées par les contrôleurs, le niveau des recommandations formulées et la graduation des conclusions retenues par l'instance délibérante.

Il ressort également comme constat de ces sondages que la rédaction des recommandations, celle des conclusions, et la graduation utilisée pour ces dernières ne sont pas toujours homogènes entre les fiches individuelles d'un même niveau d'examen et entre les fiches individuelles des deux niveaux d'examen (national et pluri-régional).

Par ailleurs, en présence d'insuffisances de diligences professionnelles clairement exprimées et susceptibles de remettre en cause l'opinion émise par les commissaires aux comptes, ou de manquements déontologiques graves constatés, seuls des suivis ultérieurs des recommandations ont été préconisés.

Enfin, il convient de noter que la communication des résultats individuels des contrôles approfondis de dossiers aux compagnies régionales<sup>25</sup> n'a pas été suivie d'une remontée d'information des actions éventuellement mises en œuvre à l'encontre des commissaires aux comptes concernés.

24. Fiche de contrôle de dossier et fiche de constatations, recommandations et conclusions.

25. De rattachement des commissaires aux comptes concernés par les contrôles.

### 3.2 Examen régional d'activité

De même, pour les contrôles de l'activité des commissaires aux comptes effectués au niveau régional, l'harmonisation des méthodologies de contrôle, l'homogénéisation de la rédaction des recommandations et la graduation précise des conclusions font également défaut. En effet, bien que disposant d'outils méthodologiques communs proposés par la Compagnie nationale, les compagnies régionales ne les ont pas utilisés systématiquement, avec pour conséquence, une hétérogénéité dans la présentation des fiches de conclusions individuelles et dans la rédaction des recommandations.

*Les limites de  
la méthode  
d'élaboration  
des  
conclusions  
mise en place  
par la  
Compagnie  
nationale et  
les  
compagnies  
régionales*

L'ensemble de ces éléments montre la nécessité d'améliorer la méthode d'élaboration des conclusions mise en place par la Compagnie nationale et les compagnies régionales. Il convient que la Compagnie nationale et les compagnies régionales motivent de façon pertinente les conclusions rendues. Celles-ci sont apparues en effet peu lisibles et surtout dépourvues de graduation véritable.

## CHAPITRE II : APPRECIATION D'ENSEMBLE

Les résultats d'ensemble des contrôles effectués au cours de la campagne 2003-2004 ont été restitués par la Compagnie nationale selon une méthode analytique retenue les années précédentes.

Elle a ainsi livré un indicateur général de satisfaction relatif, d'une part, à l'application des diligences professionnelles par les commissaires aux comptes, et d'autre part, à l'application des procédures mises en place par eux pour traiter les mandats.

Cette méthode a permis également à la Compagnie nationale d'identifier les points sur lesquels les commissaires aux comptes devaient améliorer leurs travaux ou leurs procédures. Ces points ont visé aussi bien l'application des normes d'exercice professionnel que le respect des principes comptables par les entités, ou encore l'application des principes déontologiques et d'indépendance.

Ainsi, en ce qui concerne l'application des diligences professionnelles, ont été formulées :

- . plus de 1 130 recommandations à l'occasion de l'examen des dossiers de sociétés cotées ;
- . 490 recommandations à l'occasion de l'examen des dossiers de sociétés non cotées appartenant à des secteurs d'activité particuliers ;
- . plus de 7 200 recommandations à l'occasion de l'appréciation de l'application de la méthodologie d'audit à travers un échantillon représentatif de dossiers dans le cadre du contrôle d'activité des commissaires aux comptes.

La lecture de l'ensemble de ces recommandations révèle la précision et le caractère approfondi des contrôles effectués. Le volume des recommandations préconisées atteste de cette précision.

Le recensement des recommandations, par la Compagnie nationale, traduit la poursuite d'un objectif pédagogique qui correspond aux principes posés à l'origine du contrôle de qualité des commissaires aux comptes. Il s'agissait de « *maintenir un comportement homogène des commissaires aux comptes adapté aux exigences de leurs missions* ». Ce caractère pédagogique et confraternel du contrôle de qualité s'est concrétisé tout au long de ces dernières années par l'émission de recommandations aux commissaires aux comptes contrôlés et par des échanges avec ces derniers sur l'application des normes d'exercice professionnel, la

*Un contrôle de qualité institué par la Compagnie nationale et les compagnies régionales au service du contrôle légal des comptes*

cohérence de l'opinion délivrée avec les travaux réalisés par les commissaires aux comptes et le respect des règles déontologiques.

Ce dispositif a contribué à améliorer la qualité générale de l'audit. Il se justifiait au regard du contexte d'autorégulation existant jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi de sécurité financière. Son mérite a consisté à rechercher un renforcement du niveau de qualité du commissariat aux comptes.

Toutefois, la poursuite de cet objectif pédagogique, accompagnée du système de restitution des résultats, tel que décrit précédemment, ne permet pas au Haut Conseil d'assurer le suivi des contrôles. Ainsi, ce dernier ne peut procéder à une classification des conclusions proposées par la Compagnie nationale en fonction de leur impact sur l'opinion émise par le commissaire aux comptes. Il ne peut non plus se prononcer sur un indice général de satisfaction ni déceler les situations à risque.

En effet, les conclusions rendues par la Compagnie nationale le sont à l'issue de procédures qu'il convient de revoir et qui ne comportent pas de motivation. Par ailleurs, la nature des recommandations émises par la Compagnie nationale ne sont pas suffisamment corrélées avec le niveau de conclusion. Par surcroît, ces recommandations ne comportent en elles mêmes aucun indice de gravité du manquement.

Les résultats fournis par la Compagnie nationale ne donnent pas de visibilité suffisante sur l'importance des défaillances constatées. Ils ne permettent pas d'identifier la gravité des points soulevés, ni d'en mesurer l'impact dans l'appréciation générale du contrôle. Ils ne donnent pas non plus la possibilité au Haut Conseil d'identifier les actions éventuelles à entreprendre pour améliorer la pratique professionnelle des commissaires aux comptes.

Par conséquent, le Haut Conseil entend demander l'adaptation du contrôle qualité mis en place par la Compagnie nationale à de nouveaux objectifs décrits dans le chapitre 1 du sous-titre 3.

**SOUS-TITRE TROISIEME**

**LES EVOLUTIONS**





## CHAPITRE I : DE NOUVEAUX OBJECTIFS

La loi de sécurité financière a changé le fondement des contrôles périodiques. Le Haut Conseil, qui a pour mission d'assurer la surveillance de la profession avec le concours de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, définit les orientations, le cadre et les modalités des contrôles périodiques et en supervise la mise en œuvre et le suivi.

La responsabilité qui incombe au Haut Conseil, en matière de contrôles périodiques, le conduit à promouvoir un contrôle qui dépasse la seule analyse de la qualité de l'audit pour en faire un instrument préventif des défaillances majeures. La création du Haut Conseil comme organe de supervision implique qu'il contribue à identifier des risques majeurs, à prévenir les défaillances et à déterminer celles qu'il convient, le cas échéant, de sanctionner.

Cette mission implique une modification de la méthode d'élaboration des conclusions en vue de la rendre plus lisible et plus probante. Elle doit aussi pouvoir aboutir à une hiérarchie des manquements.

Ces changements répondent également à la nécessité de faire converger les méthodes et les objectifs du contrôle de qualité français avec ceux des organismes de supervision nouvellement mis en place par nombre de pays. Ces convergences sont évoquées dans le cadre de tables rondes mondiales, dont la troisième se tiendra dans les tous prochains mois.

## CHAPITRE II : DES ORIENTATIONS NOUVELLES POUR LA CAMPAGNE 2004-2005

Débutée en septembre 2004, la campagne 2004-2005 a été lancée à la suite d'un changement d'orientation (voir *annexe 3-2*). Par ailleurs, dans le cadre de sa mission de suivi, une modification du format de la restitution des résultats individuels des contrôles réalisés a été demandée à la Compagnie nationale.

### SECTION I : PRINCIPES POSES PAR LE HAUT CONSEIL POUR LA CAMPAGNE 2004-2005

*Un seul niveau d'examen*

Pour cette campagne, les trois niveaux d'examen auront disparu pour laisser place à un seul niveau : le contrôle national de qualité.

*Un contrôle complet de cabinet*

Par ailleurs, le Haut Conseil a demandé de systématiser le contrôle complet de « cabinet ». Ce type de contrôle devrait aussi favoriser le suivi des résultats. Il n'est pas incompatible avec des contrôles ciblés par secteur. Il suppose toutefois une redistribution des moyens.

La refonte du programme de contrôle demandée par le Haut Conseil a consisté à soumettre à un contrôle complet les 9 cabinets ayant le plus grand nombre de mandats d'entités faisant appel public à l'épargne, à raison d'un contrôle complet pour 3 de ces cabinets chaque année sur une période de 3 ans. Par ailleurs, le Haut Conseil a décidé d'étendre les contrôles aux commissaires aux comptes détenant des mandats concernant des associations ou des filiales françaises significatives de sociétés étrangères cotées.

Ainsi, il sera procédé au contrôle de :

- 130 entités faisant appel public à l'épargne ;
- 8 associations faisant appel à la générosité publique ;
- 10 filiales françaises de sociétés cotées étrangères ;
- 25 organismes de placement collectif en valeurs mobilières ;
- 90 établissements de crédit et organismes d'assurances.

Seront également contrôlés 2 200 autres commissaires aux comptes dans le cadre des contrôles délégués régionaux.

Pour tendre à une vue plus complète des cabinets, le Haut Conseil a voulu combiner le contrôle des procédures, complété par la vérification de l'application de ces procédures sur certains dossiers (dénommé contrôle « horizontal »<sup>26</sup>), avec le contrôle de diligences

<sup>26</sup> Ces contrôles sont réalisés selon une périodicité prédéfinie.

spécifiques répondant aux orientations décidées par le Haut Conseil (dénommé contrôle « vertical »).

Les orientations décidées par le Haut Conseil visent à obtenir une meilleure vision des mesures mises en place par les cabinets, notamment pour vérifier le respect des règles d'indépendance et assurer un bon niveau de qualité des missions légales.

Elles tendent également à mieux cibler les secteurs d'activité sur lesquels il paraît important de porter une attention particulière.

Le Haut Conseil sera destinataire des conclusions des contrôles périodiques de cette campagne au cours du 2<sup>ème</sup> semestre de l'année 2005.

## **SECTION 2 : MODALITES DU CONTROLE NATIONAL DE QUALITE**

La Compagnie nationale effectue les contrôles verticaux sur les mandats détenus par les commissaires aux comptes concernant les entités qu'elle a dénommées « entités d'intérêt public ». Cette dénomination correspond aux catégories suivantes retenues par le Haut Conseil :

- sociétés faisant appel public à l'épargne et organismes de placement collectif en valeurs mobilières ;
- associations faisant appel à la générosité publique ;
- filiales françaises significatives de sociétés étrangères cotées sur une place étrangère ou sur le compartiment des valeurs étrangères de la Bourse de Paris.

Elle effectue également le contrôle approfondi des procédures mises en place par les commissaires aux comptes (personnes morales ou personnes physiques) titulaires de ces mandats, comprenant une appréciation de ces procédures et la vérification de leur application aux dossiers faisant l'objet d'un contrôle vertical.

Elle délègue aux compagnies régionales la vérification de l'application des procédures aux mandats ne faisant pas l'objet d'un contrôle vertical détenus par ces mêmes commissaires aux comptes.

La Compagnie nationale délègue également aux compagnies régionales le contrôle des autres commissaires aux comptes ne détenant aucun mandat concernant des « entités d'intérêt public ». Ce contrôle comprend :

- . les contrôles verticaux sur les dossiers détenus par les commissaires aux comptes concernant des entreprises représentant un intérêt économique important à l'échelon

national ou régional et ne faisant pas appel public à l'épargne ;

- . le contrôle de l'activité des commissaires aux comptes<sup>27</sup> ne détenant aucun mandat d'« entités d'intérêt public ».

### **Illustration des modalités appliquées à l'un des 9 cabinets détenant un nombre important de mandats d'entités faisant appel public à l'épargne**

Pour un cabinet A ayant une implantation nationale, il sera procédé :

- au niveau national :
  - . à un contrôle approfondi des procédures du cabinet en vue de leur appréciation ;
  - . à un contrôle vertical des dossiers d'« entités d'intérêt public » sélectionnées pour la campagne 2004-2005 ;
  - . à un contrôle de l'application des procédures aux mandats d'« entités d'intérêt public » sélectionnées.
- au niveau régional :
  - . à un contrôle de l'application des procédures aux mandats<sup>28</sup> d'entités autres que d'intérêt public du cabinet ;
  - . à un contrôle de l'activité des commissaires aux comptes associés de ce cabinet et des cabinets ou des bureaux rattachés.

### **SECTION 3 : PRISE EN COMPTE PAR LA COMPAGNIE NATIONALE DES PRINCIPES ADOPTES PAR LE HAUT CONSEIL**

La Compagnie nationale a modifié ses structures internes et renforcé ses procédures afin d'assurer une bonne application de la décision prise par le Haut Conseil.

Ces structures<sup>29</sup> sont :

- . le Comité qualité : il assure les relations avec le Haut Conseil en matière de contrôles périodiques ;
- . la Commission qualité « entités d'intérêt public » : elle est placée sous l'autorité du Comité qualité et a pour rôle essentiel d'apprécier les résultats des contrôles verticaux relatifs aux commissaires aux comptes d'« entités d'intérêt public » et assimilées ;

*Une nouvelle organisation interne*

27. Contrôle de structure portant sur les méthodes et l'organisation du travail du commissaire aux comptes, la formation suivie, les outils de travail. Il comprend le suivi des déclarations d'activité et est complété d'un contrôle sur un échantillon de mandats.

28. Le terme « mandat » est utilisé conventionnellement pour définir le dossier ouvert par le (ou les) commissaire(s) aux comptes concernant une entité dont les comptes sont certifiés.

29. Décrites dans le guide des « procédures de conduite du contrôle de qualité » élaboré par la Compagnie nationale.

- . la Commission qualité des régions : elle propose des procédures de mise en oeuvre des contrôles horizontaux délégués en région et participe à l'homogénéisation des contrôles ;
- . le Pôle qualité : il s'agit d'un service de la Compagnie nationale placé sous l'autorité de son Bureau et sous la responsabilité du président du Comité qualité. Il assiste le Comité qualité dans le cadre des missions qui lui sont confiées ;
- . le délégué régional qualité : il est désigné par chaque conseil régional en son sein. Il est responsable devant le conseil régional du bon fonctionnement du contrôle horizontal délégué en région et informe le Pôle qualité des contrôles réalisés. Il en rend compte au Comité qualité ;
- . la chambre régionale qualité : elle assiste le délégué régional qualité notamment lors de la finalisation des conclusions des contrôles.

Par ailleurs, la Compagnie nationale a prévu des procédures permettant de s'assurer de la qualité du recrutement des contrôleurs, de planifier et de veiller à l'application du programme de contrôle décidé par le Haut Conseil, de prévoir des outils méthodologiques homogènes pour l'ensemble des contrôles et d'établir des procédures de vérification des méthodologies suivies par les compagnies régionales.

#### **SECTION 4 : MODIFICATION DU MODE DE RESTITUTION DES RESULTATS DU CONTROLE NATIONAL DE QUALITE**

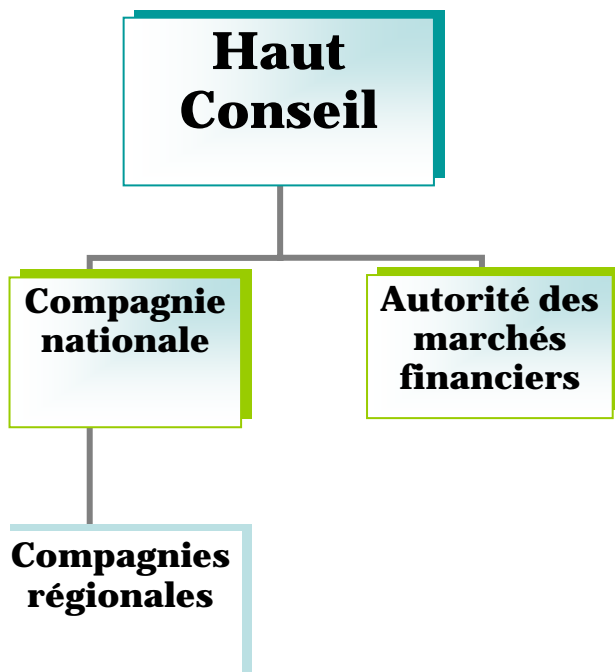
*Motiver les  
conclusions et  
hiérarchiser  
les  
manquements*

A la suite d'un travail mené en commun par les services permanents des deux institutions, la Compagnie nationale dispose dorénavant d'un modèle de remontée des constatations des contrôleurs qualité et des motivations des conclusions retenues par l'instance délibérante. Ce modèle a pour but de formaliser dans une fiche conclusive l'ensemble des constats des contrôleurs. Elle devra présenter une hiérarchisation des manquements recensés et une graduation à partir des motivations exposées qui tiendront compte du caractère contradictoire de la procédure.

Ce modèle doit également permettre de distinguer les constats qui ont un impact sur l'opinion du commissaire aux comptes de ceux qui n'en n'ont pas.

Son efficacité sera testée en cours de campagne.

## CONTROLES PERIODIQUES : ART. L.821-1, L.821-7 ET L.821-9 DU CODE DE COMMERCE



### CONTROLES EFFECTUES PAR :

- LA COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES AVEC LE CONCOURS DE L'AUTORITE DES MARCHES FINANCIERS :

*Pour les commissaires aux comptes d'une personne faisant appel public à l'épargne ou d'organismes de placements collectifs*

- LA COMPAGNIE NATIONALE AVEC DELEGATION AUX COMPAGNIES REGIONALES DES COMMISSAIRES AUX COMPTES :

*Pour les autres commissaires aux comptes*

## **TITRE QUATRIEME**

# **L'ACTIVITE JURIDICTIONNELLE**





La loi de sécurité financière a investi le Haut Conseil du commissariat aux comptes d'une compétence de jugement.

## CHAPITRE I : LE HAUT CONSEIL, INSTANCE D'APPEL

### *SECTION 1 : DISCIPLINE*

Le Haut Conseil statue en appel sur les décisions rendues par les chambres régionales de discipline qui, en première instance, connaissent de l'action disciplinaire intentée contre un commissaire aux comptes.

Un magistrat de l'ordre judiciaire, désigné par le garde des sceaux, appartenant au parquet général de la Cour de cassation, exerce la fonction de ministère public auprès du Haut Conseil.

Le registre des sanctions disciplinaires a été modifié par la loi de sécurité financière.

Les sanctions sont dorénavant :

1. l'avertissement ;
2. le blâme ;
3. l'interdiction temporaire pour une durée maximale de 5 ans, qui peut être assortie du sursis ;
4. la radiation de la liste.

Il peut également être procédé au retrait de l'honorariat.

Les sanctions prononcées par le Haut Conseil en matière de discipline sont susceptibles de recours devant le Conseil d'Etat.

### *SECTION 2 : HONORAIRES*

Le Haut Conseil est également instance d'appel des décisions rendues par les chambres régionales de discipline statuant en matière d'honoraires. Les décisions du Haut Conseil peuvent faire l'objet d'un recours devant la Cour de cassation.

### *SECTION 3 : INSCRIPTION*

Le Haut Conseil connaît également des appels contre les décisions rendues par les commissions régionales statuant en matière d'inscription. Les décisions rendues par le Haut Conseil en cette matière sont susceptibles de recours devant le Conseil d'Etat.

## CHAPITRE II : L'ACTIVITE JURIDICTIONNELLE EN 2004

L'année 2004 a été une période transitoire. Le Haut Conseil, dans un premier temps, a repris les dossiers pendants devant la Chambre nationale de discipline. Compte tenu des délais de convocation la première des six audiences de l'année, au cours de laquelle il a rendu seize décisions, n'a eu lieu que le 18 mars 2004.

S'agissant de deux dossiers de discipline, il a prononcé :

- une confirmation de sanction qui fait l'objet d'un recours en cassation devant le Conseil d'Etat ;
- une constatation de l'annulation des faits disciplinaires.

Sur quatre dossiers relatifs à une contestation d'honoraires, ont été prononcées :

- une confirmation de décision prononçant condamnation à paiement des honoraires ;
- une confirmation de décision fixant le montant des honoraires dus ;
- une confirmation de restitution d'honoraires versés ;
- une constatation d'extinction d'instance par désistement.

Enfin, sur dix dossiers relatifs à l'inscription sur la liste, il a rendu les décisions suivantes :

- deux confirmations de rejet de demande d'inscription ;
- une confirmation de rejet de demande de transfert d'inscription ;
- cinq confirmations de radiation de la liste pour non paiement de cotisations ;
- une annulation de décision avec renvoi de la procédure à la commission d'inscription ;
- une constatation d'extinction d'instance par désistement.

## PROCEDURE DISCIPLINAIRE

CONSEIL D'ÉTAT

Recours en cassation

**Haut Conseil du commissariat aux comptes**  
Le Président de l'AMF ne siège pas s'il est à l'origine des poursuites

Appel

1<sup>ère</sup> instance**Chambre régionale de discipline**

- Un magistrat de l'ordre judiciaire qui en assure la présidence ;
- Un professeur des universités spécialisé en matière juridique, économique ou financière ;
- Deux personnalités qualifiées en droit, économie ou finances ;
- Un représentant du ministre chargé de l'économie ;
- Un magistrat de la chambre régionale des comptes ;
- Un membre de la compagnie régionale des commissaires aux comptes.

Saisine

Président  
de la  
CNCCPrésident  
d'une  
CRCCMinistre de  
la JusticeProcureur  
de la  
RépubliqueProcureur  
généralSaisine du  
procureur  
général aux fins  
de l'exercice  
d'une action  
disciplinaire

Président de l'AMF

**CNCC** :  
Compagnie  
nationale des  
commissaires aux  
comptes

**AMF** : Autorité  
des marchés  
financiers

**CRCC** :  
compagnies  
régionales des  
commissaires aux  
comptes



**TITRE CINQUIEME**

**LA DIMENSION INTERNATIONALE**



Lors de l'année 2004, conformément aux prérogatives qui lui ont été confiées par le décret modifié du 12 août 1969<sup>1</sup>, le Haut Conseil a rencontré ses homologues étrangers dans le cadre de contacts bilatéraux et a participé à des tables rondes, conférences ou consultations internationales.

## CHAPITRE I : RELATIONS BILATÉRALES

### SECTION 1 : PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD<sup>2</sup> (PCAOB)

#### Rencontres avec le PCAOB

Dès ses premiers mois d'exercice, le Haut Conseil a été saisi par la profession des difficultés auxquelles elle était confrontée en raison de l'obligation faite aux commissaires aux comptes non américains, participant à l'élaboration du rapport d'audit de tout groupe coté aux Etats-Unis<sup>3</sup>, de s'enregistrer auprès du PCAOB avant le 19 juillet 2004. Compte tenu des informations qui devaient être fournies à l'occasion de cet enregistrement, cette obligation plaçait les commissaires aux comptes français en position de ne pas respecter la législation française relative à :

- « la communication de documents et renseignements d'ordre économique, commercial, industriel, financier ou technique à des personnes étrangères » - loi du 26 juillet 1968 modifiée ;
- « l'informatique, aux fichiers et aux libertés » - loi du 6 janvier 1978 modifiée ;
- la protection du secret professionnel - Code de commerce.

Le 26 mars 2004, le Haut Conseil a organisé la venue à Paris du président du PCAOB, Monsieur William J. McDonough, afin de lui exposer les difficultés que soulevait cette obligation pour les commissaires aux comptes français concernés.

A la suite de cette rencontre et au vu d'une « legal opinion » relayée par le Haut Conseil, le PCAOB a accepté, dans les conditions prévues par sa réglementation, d'accorder des dérogations aux commissaires aux comptes français.

#### Le contrôle de qualité des auditeurs : les perspectives d'une coopération

Les premiers échanges intervenus entre le Haut Conseil et le PCAOB leur ont également permis d'affirmer le principe d'une coopération mutuelle dans le domaine du contrôle de qualité des auditeurs. Cette volonté de coopérer s'est concrétisée par un travail commun entre les services permanents des deux organismes afin de leur permettre d'appréhender leurs systèmes de contrôle de qualité respectifs.

1. L'article 1-4 du décret n°69-810 du 12 août 1969 prévoit que :

« Le Haut Conseil du commissariat aux comptes entretient des relations régulières, au plan communautaire et international, avec ses homologues étrangers ».

2. Le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) est défini comme « a private-sector, non-profit corporation » créée par le Sarbanes-Oxley Act de 2002 dans le but de superviser les auditeurs des sociétés cotées.

3. Un auditeur étranger joue un rôle significatif dans l'élaboration du rapport d'audit d'une société cotée aux Etats-Unis [section 106 de la loi Sarbanes-Oxley et rule 1001 p(ii) du PCAOB du 15 février 2005] :  
- lorsqu'il est l'auditeur de la filiale ou d'une branche d'une société cotée aux Etats-Unis dont les actifs ou les produits représentent au moins 20 % des actifs ou des produits du groupe consolidé ;  
- lorsqu'il exécute des prestations qui vont être utilisées pour l'élaboration du rapport d'audit de la société cotée aux Etats-Unis. Il faut que ces prestations soient significatives c'est à dire qu'elles représentent 20 % au moins des honoraires ou heures passées pour l'élaboration du rapport d'audit de la société cotée aux Etats-Unis.

**SECTION 2 : FINANCIAL REPORTING COUNCIL (FRC) -  
PROFESSIONAL OVERSIGHT BOARD FOR ACCOUNTANCY<sup>4</sup>  
(POBA)**

*Premiers  
contacts avec  
le POBA*

Le Haut Conseil a également rencontré des représentants de son homologue anglais, le POBA. Le secrétariat général du Haut Conseil a ainsi reçu une délégation de cet organisme à Paris le 17 décembre 2004. En retour, une délégation du Haut Conseil a été invitée à Londres le 15 février 2005 pour rencontrer Sir John Bourne, président du POBA. Ces premiers contacts ont permis aux deux organismes de présenter leurs activités et d'envisager une coopération future.

4. Le « Professional Oversight Board for Accountancy » (POBA) contribue à la mission fondamentale du « Financial Reporting Council » (FRC) dont il est l'un des organes. La mission du FRC, consiste, par la supervision, à encourager la confiance des investisseurs et du public dans l'information financière et la gouvernance des entités, cotées ou non, devant établir des comptes.



## CHAPITRE II : TABLES RONDES, CONFÉRENCES ET CONSULTATIONS INTERNATIONALES

Parallèlement aux relations bilatérales qu'il a pu entretenir avec ses homologues américains et anglais, le Haut Conseil a participé à des tables rondes et à des réflexions menées au sein d'organismes internationaux.

### *Participation à la table ronde de la Commission européenne*

Il a ainsi été invité à une table ronde organisée par le Commissaire européen, Monsieur Frits Bolkestein, à Bruxelles le 25 mars 2004, sur l'enregistrement des auditeurs européens auprès du PCAOB. La présidente du Haut Conseil, le commissaire du Gouvernement en la personne du directeur des affaires civiles et du sceau et divers représentants de régulateurs de la profession d'auditeur ont assisté à cet évènement qui a permis aux Etats-Unis et à l'Europe d'engager une coopération active.

### *Participation à la conférence du FSF*

Le Haut Conseil a également été convié à une conférence organisée à Washington, le 27 septembre 2004, par le « Financial Stability Forum »<sup>5</sup> (FSF), organisme chargé de promouvoir la stabilité du système financier dans le monde à travers l'échange d'informations et la coopération en matière de supervision et de surveillance du marché. Cette conférence rassemblait les nouveaux organismes créés dans le monde en charge de la supervision des auditeurs. Chaque organisme a présenté son origine, son rôle et son activité. A l'issue de cette conférence, les participants ont encouragé la mise en place d'organismes de supervision publique dédiés à la surveillance de la profession d'auditeur ou la spécialisation de services au sein des régulateurs des marchés financiers. Il a par ailleurs été décidé de tenir des réunions périodiques réunissant les organismes de supervision de la profession d'auditeur dont la première était attendue pour le mois de mars 2005. Celle-ci s'est tenue à Washington, à l'invitation du PCAOB, le 24 mars 2005.

En 2004, le Haut Conseil a été consulté par l'« International Auditing and Assurance Standards Board »<sup>6</sup> (IAASB) sur le projet de réforme engagé par l'« International Federation of Accountants »<sup>7</sup> (IFAC) relatif à l'élaboration des standards d'audit internationaux.

### *Participation à la consultation de l'IAASB relative au «Clarity project»*

Ce projet, dénommé « Clarity », a pour objectif de rendre ces standards plus clairs et plus opérationnels. A cette fin, l'IAASB, en tant que responsable de la préparation des normes d'audit, a lancé une consultation auprès des différents organismes de régulation de la profession d'auditeur.

5. Le « Financial Stability Forum » (FSF), mis en place en 1999, regroupe régulièrement différents responsables en matière de stabilité financière à l'échelle nationale ou internationale (banques centrales, organismes de supervision, ministère des finances, institutions financières internationales et experts de la banque centrale européenne).

6. L'« International Auditing and Assurance Standards Board » (IAASB) est un comité de l'IFAC chargé de la préparation des normes d'audit internationales. La mission de l'IAASB est d'établir des normes de qualité en matière d'audit, d'assurance, de contrôle qualité et de services liés à la mission d'audit. Le but poursuivi est d'uniformiser les pratiques des professionnels de la comptabilité à travers le monde, de renforcer la confiance du public dans les auditeurs et de servir l'intérêt général.

7. Organisation internationale de droit privé créée en 1977 et dont le siège se situe à New York, l'IFAC regroupe les organisations professionnelles comptables d'environ 119 pays dont la France, représentée par le Conseil supérieur de l'ordre des experts comptables et la Compagnie nationale des commissaires aux comptes. L'IFAC émet des recommandations concernant l'audit, la comptabilité, la formation des personnels comptables et l'éthique professionnelle.

Cette consultation a pris la forme d'un double questionnaire :

- Exposure Draft on the proposed Policy Statement, « *Clarifying Professional Requirements in International Standards Issued by the IAASB* » ;
- Consultation Paper, « *Improving the Clarity and Structure of IAASB Standards and Related Considerations for Practice Statements* ».

A la suite de l'envoi de ce questionnaire, le secrétariat général du Haut Conseil a organisé un groupe de travail réunissant des représentants de la Compagnie nationale ainsi que les présidents des commissions spécialisées du Haut Conseil.

A l'occasion de sa réflexion, le groupe de travail a souhaité préciser et défendre sa conception de l'élaboration des normes d'audit. Les conclusions de ce groupe de travail ont été adressées à l'IAASB. Elles ont mis en avant la nécessité d'adopter une approche normative claire, concise, distinguant les normes des commentaires ou des bonnes pratiques professionnelles.

*Participation  
à la réforme  
structurelle de  
l'IFAC*

Le Haut Conseil a également été associé, en tant qu'observateur, à la réforme structurelle de l'IFAC conduisant à créer :

- le « Public Interest Oversight Board »<sup>8</sup> (PIOB) ayant pour mission la surveillance de l'activité normalisatrice de l'IFAC dans les domaines des normes d'audit et d'assurance, des normes d'éthique et du contrôle de qualité. Le PIOB est responsable vis-à-vis du public et non vis-à-vis du « Board » de l'IFAC ou des membres de l'organisation. Il approuve les attributions, le programme de travail et les nominations des présidents des quatre comités de l'IFAC<sup>9</sup>. Huit membres du PIOB sont choisis par le « Monitoring Group »<sup>10</sup> ;
- le « Monitoring Group » chargé d'assurer la liaison entre les professionnels et les organismes régulateurs. Il tient le PIOB informé des événements significatifs se rapportant à l'environnement réglementaire ;
- l'« IFAC Leadership Group » qui comprend le président de l'IFAC, son vice-président, son directeur général, les présidents de l'IAASB, du Comité des Auditeurs Transnationaux (TAC), du Forum des Firmes (FOF) et jusqu'à quatre autres membres désignés par le « Board ». Il travaille en liaison avec le « Monitoring Group » et examine en outre les questions relatives à la régulation de la profession.

8. Le « Public Interest Oversight Board » (PIOB) a été mis en place le 1<sup>er</sup> mars 2005.

9. L'IAASB, le comité d'éthique, le comité d'éducation, et le comité du secteur public.

10. Le « Monitoring Group » regroupe des représentants d'organismes publics internationaux compétents dans le domaine de la régulation financière : la Banque mondiale, l'Association internationale des superviseurs d'assurance, le Comité de Bâle du contrôle bancaire et l'Organisation internationale des commissions de valeurs.

Ce rôle d'observateur qu'il a tenu à l'occasion de cette réforme lui a permis de favoriser les contacts avec l'IFAC et ses structures. La présidente du Haut Conseil a ainsi eu l'occasion de rencontrer le futur président du PIOB, Monsieur Stavros Thomadakis<sup>11</sup>, lors de sa visite en France le 27 janvier 2005, et de jeter les bases d'une future coopération.

En 2005, le Haut Conseil assistera aux tables rondes internationales sur la convergence des différents systèmes de supervision de la profession d'auditeur. Par ailleurs, le Haut Conseil renforcera ses relations avec le PCAOB, le POBA et ses autres homologues européens créés ou en voie de création.

11. Monsieur Thomadakis ainsi que les 8 membres du PIOB ont été nommés le 28 février 2005.





## **SYNTHESE ET CONCLUSION**





Les enjeux attachés à la sincérité des comptes et à la fiabilité de l'information financière ont conduit le législateur à moderniser et à renforcer le contrôle légal des comptes. La création d'un organe de surveillance de la profession, qui a bénéficié du soutien du garde des sceaux dès sa mise en place et tout au long de l'exercice de ses missions, constitue l'innovation majeure de ce nouveau dispositif légal. Elle illustre l'importance accordée par les pouvoirs publics au rôle des commissaires aux comptes en matière de sécurité financière.

Tout en créant le Haut Conseil du commissariat aux comptes, le législateur a estimé nécessaire que la Compagnie nationale des commissaires aux comptes continue à participer à la mission de surveillance de la profession. Elle apporte l'indispensable concours de sa connaissance du terrain et de sa maîtrise technique à l'occasion de l'élaboration des normes d'exercice professionnel et de la réalisation des contrôles auxquels sont soumis les commissaires aux comptes. Le Haut Conseil a pu ainsi apprécier la collaboration de la Compagnie nationale.

Pour sa première année d'exercice, le Haut Conseil a rendu des avis et décisions, attendus tant par les professionnels que par les entreprises, les régulateurs et les juges.

Dans le cadre de son activité normative il s'est prononcé sur deux dispositions nouvelles de la loi de sécurité financière : l'obligation pour les commissaires aux comptes de justifier de leurs appréciations dans leurs rapports annuels et celle d'établir un rapport sur le rapport du dirigeant en matière de contrôle interne. Il a également promu une bonne pratique professionnelle relative aux diligences du commissaire aux comptes, au titre de l'exercice 2003, en matière de communication financière durant la période de transition précédant le passage au nouveau référentiel comptable rendu obligatoire pour les états financiers consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne à compter de l'exercice 2005.

Le Haut Conseil a pris ses premières décisions en matière de contrôles périodiques. Il a donné son accord à la poursuite et à l'achèvement de la campagne de contrôle 2003-2004 et a demandé à la Compagnie nationale de lui transmettre les résultats de ces contrôles afin d'en assurer le suivi. Il a également modifié le cadre et fixé de nouvelles orientations pour la campagne de contrôle 2004-2005.

En fin d'année, le Haut Conseil a rendu son avis au garde des sceaux sur un avant-projet de Code de déontologie proposé par la Compagnie nationale. Il a assorti son avis d'un projet de Code amendé.

Au cours de cette même année, le Haut Conseil a participé à diverses tables rondes internationales et a pu, à cette occasion, nouer des liens avec ses homologues étrangers.

Son activité juridictionnelle a été consacrée aux dossiers pendants devant la chambre nationale de discipline. Cette période, qui peut être qualifiée de transitoire, lui a permis de rendre 16 décisions.

Se fixant pour objectif en 2005 d'approfondir les réformes de fond qui ont été lancées au cours de l'année 2004, le Haut Conseil orientera ses travaux sur :

a) la modification du référentiel normatif élaboré antérieurement à la loi de sécurité financière par la Compagnie nationale.

Une méthodologie d'examen de ce référentiel devra être définie en tenant compte du contexte international et notamment de la perspective d'une application commune des standards internationaux d'audit.

b) l'adoption des projets de normes définissant les diligences à mettre en œuvre en application des nouvelles dispositions du Code de commerce introduites par la loi de sécurité financière.

Les normes qui seront présentées au garde des sceaux, en vue de leur homologation, devront être claires, lisibles et compréhensibles tant par l'ensemble des commissaires aux comptes, quelle que soit la nature des entités auprès desquelles ils interviennent, que par les autres acteurs du monde économique et financier. Le Haut Conseil sera également attentif, dans l'intérêt de la profession, à la hiérarchie des textes applicables au commissariat aux comptes, à savoir : les dispositions légales et réglementaires, les règles déontologiques, les normes d'exercice professionnel et les bonnes pratiques professionnelles.

c) la poursuite de la réforme engagée au titre des contrôles périodiques.

Les changements d'objectifs du contrôle de qualité, imposés par la loi de sécurité financière, sont au cœur des préoccupations du Haut Conseil. La mission de surveillance qui lui incombe implique en effet qu'il puisse contribuer à détecter les situations à risque pour les commissaires aux comptes, les préparateurs et les utilisateurs de l'information comptable et financière.

Par ailleurs, la généralisation dans l'Union européenne et dans le monde d'organes de surveillance ou de régulation de la profession



d'auditeur conduira le Haut Conseil à être de plus en plus étroitement associé aux réflexions menées à l'échelon international, notamment en ce qui concerne les objectifs et les méthodes de supervision des auditeurs.

Dans cet environnement international, la supervision publique des commissaires aux comptes reposant sur une autorité de surveillance externe qui reçoit le concours de l'organe de représentation de la profession suppose, pour fonctionner, l'adhésion de tous les acteurs qui participent à cette supervision.



**RAPPORT ANNUEL DU HAUT  
CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX  
COMPTES**

**ANNEXES**



|                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | <b>PAGE</b> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| <b>INTRODUCTION</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                  |             |
| Annexe 0-1 : Historique du commissariat aux comptes .....                                                                                                                                                                                                                                            | 113         |
| Annexe 0-2 : Description du commissariat aux comptes.....                                                                                                                                                                                                                                            | 117         |
| Annexe 0-3 : Entités dans lesquelles les commissaires aux comptes<br>interviennent .....                                                                                                                                                                                                             | 123         |
| <b>TITRE PREMIER : LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX<br/>COMPTES</b>                                                                                                                                                                                                                               |             |
| Annexe 1-1 : Titre II du livre huitième du Code de commerce.....                                                                                                                                                                                                                                     | 129         |
| Annexe 1-2 : Règlement intérieur du Haut Conseil.....                                                                                                                                                                                                                                                | 143         |
| Annexe 1-3 : Décret n° 2003-1121 du 25 novembre 2003 portant<br>modification du décret n° 69-810 du 12 août 1969 relatif à<br>l'organisation de la profession et au statut professionnel des<br>commissaires aux comptes de sociétés et relatif au Haut<br>Conseil du commissariat aux comptes ..... | 155         |
| <b>TITRE DEUXIEME : L'ACTIVITE NORMATIVE</b>                                                                                                                                                                                                                                                         |             |
| Annexe 2-1 : Avis du Haut Conseil concernant l'obligation faite au<br>commissaire aux comptes de justifier de ses appréciations .....                                                                                                                                                                | 167         |
| Annexe 2-2 : Avis du Haut Conseil concernant le rapport du commissaire<br>aux comptes sur le rapport du président du conseil<br>d'administration ou de surveillance relatif aux procédures de<br>contrôle interne.....                                                                               | 171         |
| Annexe 2-3 : Avis du Haut Conseil relatif au passage aux normes<br>comptables internationales .....                                                                                                                                                                                                  | 175         |
| Annexe 2-4 : Avis du Haut Conseil relatif aux prestations entrant dans les<br>diligences directement liées à la mission de commissaire aux<br>comptes .....                                                                                                                                          | 179         |
| Annexe 2-5 : Avis du Haut Conseil sur le projet de Code de déontologie .....                                                                                                                                                                                                                         | 183         |
| <b>TITRE TROISIEME : LES CONTROLES PERIODIQUES</b>                                                                                                                                                                                                                                                   |             |
| Annexe 3-1 : Décision n° 1 de la séance du 13 mai 2004 .....                                                                                                                                                                                                                                         | 213         |
| Annexe 3-2 : Décision n° 2 de la séance du 10 juin 2004 .....                                                                                                                                                                                                                                        | 215         |
| Annexe 3-3 : Les intervenants .....                                                                                                                                                                                                                                                                  | 221         |



# **ANNEXES INTRODUCTION**

**ANNEXE 0-1 : HISTORIQUE DU COMMISSARIAT AUX  
COMPTES**

**ANNEXE 0-2 : DESCRIPTION DU COMMISSARIAT AUX  
COMPTES**

**ANNEXE 0-3 : ENTITES DANS LESQUELLES LES  
COMMISSAIRES AUX COMPTES  
INTERVIENNENT**





*Un commissaire chargé du contrôle légal des comptes*

En 1863, en créant la société par actions à responsabilité limitée, la loi institue un commissaire chargé du contrôle des comptes. Désigné par l'assemblée générale annuelle, associé ou non de la société, il est chargé d'établir un rapport sur la situation de cette dernière ainsi que sur le bilan et sur les comptes présentés par les administrateurs. Toute décision d'approbation du bilan et des comptes par l'assemblée générale non précédée du rapport du commissaire est sanctionnée par la nullité. Bénéficiant d'un droit de contrôle permanent, il peut prendre connaissance de documents et suivre les opérations de la société toutes les fois qu'il le juge « convenable » et dans l'intérêt social.

La loi du 24 juillet 1867, relative aux sociétés anonymes, transpose un grand nombre de dispositions de la loi de 1863, en ce qui concerne le commissaire :

- l'obligation de désigner un commissaire et son mode de désignation ;
- l'obligation pour le commissaire de présenter, lors de l'assemblée générale, un rapport sur la situation de la société, le bilan et les comptes ;
- l'obligation de présenter ce rapport à l'assemblée avant toute décision d'approbation du bilan et des comptes.

Toutefois, les investigations préparatoires à l'établissement du rapport deviennent plus étroitement encadrées qu'en 1863. Le droit du commissaire de prendre communication des livres et d'examiner les opérations de la société ne peut s'exercer qu'au cours du trimestre précédant l'assemblée générale. Le rapport du commissaire doit être déposé au siège social 15 jours avant cette réunion.

*Le commissariat : une profession qui devient d'intérêt général*

La crise financière de 1929 conduit le législateur à modifier la loi de 1867. Le décret-loi du 8 août 1935 instaure l'obligation pour le commissaire de révéler au procureur de la République les faits délictueux dont il aurait eu connaissance, sous peine de sanctions pénales. Il prévoit par ailleurs l'agrément par les cours d'appels des commissaires des sociétés faisant appel public à l'épargne. Un règlement d'administration du 29 juin 1936 fixe la procédure à suivre pour établir la liste des commissaires soumis à agrément ainsi que les conditions disciplinaires auxquelles ils sont assujettis.

Le texte restitue à l'ensemble des commissaires un droit de contrôle permanent. Il établit des incompatibilités (familiales, professionnelles et financières) destinées à garantir l'indépendance des commissaires à l'égard de la société et de ses dirigeants. Ainsi le commissaire ne peut :

- être parent ou allié jusqu'au quatrième degré inclusivement avec des administrateurs, des apporteurs ou les conjoints des administrateurs ou des apporteurs ;
- être salarié ou recevoir une quelconque rémunération, à raison de fonctions autres que celles de commissaire, de la part des administrateurs ou de leurs conjoints, de la société ou de toute entreprise possédant le dixième du capital de la société ou dont la société possède au moins le dixième du capital ;
- exercer la fonction d'administrateur de la société qu'il contrôlait, ou de celles qui leur sont assimilées, durant une période de cinq ans à compter de l'expiration de son mandat.

Le commissaire ne doit pas avoir été déchu du droit d'exercer les fonctions d'administrateur ou de gérant.

Une sanction pénale est prévue pour tout commissaire qui aurait sciemment donné ou confirmé des informations mensongères sur la situation de la société.

*La loi de  
1966 :  
le visage  
moderne du  
commissariat  
aux comptes*

La loi sur les sociétés commerciales du 24 juillet 1966 constitue une étape fondamentale dans la mise en place du contrôle légal des comptes. Les grands principes du contrôle légal moderne, exercé par ceux désormais dénommés « les commissaires aux comptes », sont posés :

- des comptes certifiés ;
- des professionnels indépendants ;
- des incompatibilités personnelles, familiales et financières liées à leurs fonctions ;
- des commissaires aux comptes regroupés au sein d'une organisation professionnelle.

Le commissaire aux comptes est doté de larges pouvoirs d'investigation afin d'assurer son indépendance et son autorité à l'égard de la société et de ses dirigeants :

- il opère toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportuns ;
- il se fait communiquer sur place toutes les pièces utiles à l'exercice de sa mission (contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux) ;
- il recueille toutes informations utiles à l'exercice de sa mission auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la société.

Le décret du 12 août 1969 créant la Compagnie nationale des commissaires aux comptes érige le commissariat aux comptes en profession organisée au niveau national. Instituée auprès du garde des sceaux et dotée de la personnalité morale, la Compagnie nationale est en charge de la représentation et de la défense des intérêts moraux et matériels de la profession.

Le contenu de la mission du commissaire aux comptes évolue au gré de l'entrée en vigueur de nouvelles directives européennes. Cette évolution se manifeste par un élargissement du nombre et de la nature des entités soumises au contrôle légal ainsi que par l'extension du champ des informations vérifiées et du champ de ses interventions.

Dans la continuité de ce mouvement d'encadrement de la profession, la loi de sécurité financière vient renforcer le contrôle légal des comptes.



L'accès au commissariat aux comptes, profession réglementée, est soumis à des conditions de diplôme et d'inscription. Les professionnels sont groupés au sein de la Compagnie nationale et des compagnies régionales. L'exercice de son activité est strictement encadré par la loi et les règlements. Les manquements au bon exercice de la mission de commissaire aux comptes sont sanctionnés civilement, disciplinairement<sup>1</sup> et pénalement.

Le modèle français s'oppose en ce sens au modèle anglo-saxon qui regroupe l'ensemble des professionnels de la comptabilité. La mission d'audit est alors réalisée par des auditeurs, conformément à des règles déontologiques. S'ajoutent parfois des conditions de diplômes spécifiques ou d'enregistrement auprès d'une autorité de tutelle.

L'accès à la profession implique l'inscription du professionnel sur une liste dressée par une commission régionale, établie au siège de la cour d'appel, devant laquelle le commissaire aux comptes doit prêter serment.

Les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance, ainsi qu'avec tout emploi salarié (à l'exception des fonctions d'enseignement ou des emplois rémunérés chez un autre commissaire aux comptes ou un expert-comptable) et toute activité commerciale.

Des incompatibilités spéciales et des interdictions sont en outre prévues afin de garantir l'indépendance du commissaire aux comptes vis-à-vis de la personne morale dont il est chargé de certifier les comptes.

Elles sont posées par la loi, le Code de déontologie<sup>2</sup> et le Haut Conseil.

Le Code de commerce interdit aux commissaires aux comptes de prendre, recevoir ou conserver, directement ou indirectement, un intérêt auprès de la personne dont il est chargé de certifier les comptes, ou auprès d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle.

Il affirme aussi le principe de la séparation des activités d'audit et de conseil. En conséquence, il est interdit au commissaire aux comptes de fournir à la personne qui l'a chargé de certifier ses comptes, ou aux personnes qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par celle-ci, tout conseil ou toute prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel.

*Une profession soumise à un régime d'incompatibilités et d'interdictions*

1 Voir Titre 4.  
2 Voir Titre 2.

Le Code de déontologie définit les liens personnels, financiers et professionnels, concomitants ou antérieurs à la mission du commissaire aux comptes, incompatibles avec l'exercice de celle-ci.

Il précise les situations dans lesquelles l'indépendance du commissaire aux comptes est affectée lorsqu'il appartient à un réseau pluridisciplinaire national ou international.

Le commissaire aux comptes ne peut certifier les comptes d'une entité si un membre du réseau auquel il appartient effectue des prestations de services pour cette société, sauf s'il s'agit de diligences directement liées à sa mission, selon l'appréciation faite par le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

Les commissaires aux comptes ainsi que leurs collaborateurs et experts sont soumis au secret professionnel<sup>3</sup> à l'égard des tiers. Dans les groupes de sociétés, les commissaires aux comptes des différentes entités sont, les uns à l'égard des autres, libérés du secret professionnel<sup>4</sup>.

De nombreux textes imposent la nomination d'un commissaire aux comptes (Voir tableau *en annexe 0-3*).

Le Code de commerce<sup>5</sup> soumet les commissaires aux comptes nommés dans toutes les personnes morales, quelle que soit la nature de la certification prévue dans leur mission, aux dispositions relatives au contrôle des sociétés anonymes et au titre relatif aux commissaires aux comptes<sup>6</sup>. Ces dispositions sont applicables sous réserve des règles propres applicables aux personnes morales concernées.

Certaines entités ne sont ainsi tenues de désigner un commissaire que si elles dépassent certains seuils.

Un ou plusieurs commissaires aux comptes doivent être désignés ou interviennent auprès des organismes suivants<sup>7</sup> :

- les sociétés par actions (sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés par actions simplifiées) ;
- les autres sociétés commerciales dès lors qu'elles franchissent certains seuils (sociétés en nom collectif, sociétés en commandite simple, sociétés à responsabilité limitée) ;
- les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique dès lors qu'elles franchissent certains seuils ;

3. Alinéa premier de l'article L. 822-15 du Code de commerce.

4. Alinéa 2 de l'article L. 822-15 du Code de commerce.

5. Article L.820-1 du Code de commerce : « *Nonobstant toute disposition contraire, les articles L. 225-227 à L. 225-242 ainsi que les dispositions du présent titre sont applicables aux commissaires aux comptes nommés dans toutes les personnes morales quelle que soit la nature de la certification prévue dans leur mission. Ils sont également applicables à ces personnes, sous réserve des règles propres à celles-ci, quel que soit leur statut juridique.[...]* ».

6. Titre 2 « Des commissaires aux comptes » du livre 8<sup>ème</sup> du Code de commerce.

7. Cette liste n'est pas exhaustive.

*Une profession au service du contrôle légal des comptes des entreprises*

- les groupements d'intérêt économique au delà de certains seuils et les groupements européens d'intérêt économique sous certaines conditions ;
- les sociétés d'économie mixte locales ;
- certaines associations<sup>8</sup>, fondations, et organismes bénéficiaires de dons sous certaines conditions ;
- les établissements publics de l'Etat non soumis aux règles de la comptabilité publique au-delà de certains seuils ;
- les établissements publics de l'Etat soumis aux règles de la comptabilité publique établissant des comptes consolidés ;
- les établissements de crédit, les sociétés de crédit foncier...;
- les organismes de placement collectif en valeurs mobilières ;
- les mutuelles et unions, les caisses de mutualité sociale agricole, les groupes d'épargne retraite populaire, les institutions de retraite et de prévoyance, les sociétés d'assurance mutuelles ;
- les sociétés coopératives<sup>9</sup> ;
- les sociétés civiles de placement immobilier ;
- les sociétés de perception de droits d'auteurs ;
- les organismes de soutien à la création d'entreprise ;
- les intermédiaires en biens divers ;
- la Banque de France, les Chambres de commerce et d'industrie ;
- les dispensateurs de formation professionnelle au-delà de certains seuils et les organismes collecteurs agréés des fonds de la formation professionnelle continue ;
- les caisses de règlements pécuniaires des avocats (CARPA) ;
- les partis politiques ;
- les administrateurs judiciaires et les mandataires liquidateurs ;
- les études de notaires.

Enfin, le co-commissariat est imposé pour les établissements publics de l'Etat et les sociétés astreints à publier des comptes consolidés, dans les partis et groupements politiques ainsi que dans les établissements de crédit dès qu'ils dépassent certains seuils.

Un ou plusieurs commissaires aux comptes suppléants, appelés à remplacer le titulaire en cas de refus, d'empêchement, de démission ou de décès sont également désignés.

Effectuée par l'assemblée générale ordinaire ou l'organe délibérant de l'entité contrôlée, la nomination des commissaires aux comptes peut intervenir par voie judiciaire en cas de carence ou de récusation.

8. Notamment : les associations recevant des subventions publiques, les associations sportives affiliées, les associations émettant des obligations, les associations d'utilité publique autorisées à recevoir des dons....

9. Notamment : les sociétés coopératives agricoles, les sociétés coopératives ouvrières de production, les coopératives d'habitation H.L.M., les banques coopératives [...] l'obligation de nomination d'un ou plusieurs commissaires aux comptes dépend de la forme sociale de la coopérative.

L'Autorité des marchés financiers doit être informée pour avis des propositions de nomination ou de renouvellement des commissaires aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne. La Commission bancaire est également informée des projets de nomination dans les établissements de crédit. L'Autorité des marchés financiers et la Commission bancaire peuvent formuler des observations portées à la connaissance de l'assemblée générale et du professionnel intéressé.

Le commissaire aux comptes est nommé pour une durée légale de six exercices comptables. La loi interdit désormais à tout commissaire aux comptes personne physique, ainsi qu'à tout membre signataire d'une société de commissaires aux comptes, de certifier durant plus de six exercices consécutifs les comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne et des associations faisant appel à la générosité publique. Passé ce terme, un délai de viduité est nécessaire pour être à nouveau signataire dans ladite société.

Cette règle de rotation des signataires tend à éviter une éventuelle baisse de vigilance du contrôleur liée à une trop grande familiarité avec le contrôlé.

La mission légale du commissaire aux comptes consiste à certifier que les comptes de l'entité sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle de la situation financière de cette entité<sup>10</sup>. La loi lui prescrit également de garantir, notamment, la fiabilité des informations à caractère financier fournies par l'entité. Il communique aux dirigeants les conclusions de son contrôle et établit un rapport présenté à l'assemblée générale statuant sur les comptes. Par ce rapport, il certifie les comptes de la société en émettant, le cas échéant, des réserves. Il peut également refuser de certifier. Le Code de commerce lui impose désormais de justifier de ses appréciations dans le cadre de sa mission de certification.

A la certification des comptes, se sont ajoutées des missions plus récentes telles que :

- l'établissement de rapports spéciaux (concernant les conventions, les opérations sur capital ... ) ;
- l'établissement d'un rapport sur le rapport exigé des dirigeants relatif aux procédures de contrôle interne de la société ;
- des explications sur des documents comptables et la situation financière de l'entreprise, sur convocation du comité d'entreprise.

10. Alinéa 1<sup>er</sup> de l'article L. 225-235 du Code de commerce

*« Justifiant de leurs appréciations, les commissaires aux comptes certifient 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 la société à la fin de cet exercice. »*



Le commissaire aux comptes joue également un rôle fondamental dans la prévention de situations graves. Ainsi, il doit :

- signaler au procureur de la République les faits délictueux dont il aurait eu connaissance dans l'exercice de sa mission, sous peine de sanctions pénales ;
- déclencher la procédure d'alerte auprès des dirigeants et, en cas de nécessité, auprès de l'autorité judiciaire lorsque la société est menacée de cessation des paiements.

Ouvrant pour l'intérêt général, le commissaire aux comptes bénéficie d'un droit d'information et de pouvoirs d'investigations. La mission légale de contrôle des comptes suppose en effet qu'il accède à l'ensemble des comptes et des documents afférents au fonctionnement de la société.

Les dirigeants ont donc, vis-à-vis du commissaire aux comptes, notamment l'obligation :

- de tenir à sa disposition ou de lui communiquer les comptes annuels, le rapport de gestion, les comptes consolidés, le rapport de gestion du groupe, les documents relatifs à la prévention des entreprises ;
- de le convoquer à toutes les assemblées d'associés ou d'actionnaires et à toutes les réunions des organes de direction, de gestion ou de contrôle qui examinent et arrêtent les comptes annuels ou intermédiaires.

Ce droit d'information est complété par un pouvoir général et permanent d'investigation en vertu duquel le commissaire aux comptes peut :

- procéder à toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportuns ;
- se faire communiquer sur place toutes les pièces qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission et notamment tous contrats, livres, documents comptables, registres de procès-verbaux.

D'ordre public, ce pouvoir d'investigation peut s'exercer auprès des entités faisant partie du groupe auquel se rattache éventuellement la société dont les comptes sont certifiés.

Le Haut Conseil a souhaité recenser des éléments chiffrés nécessaires à l'exercice de sa mission de surveillance de la profession et à l'établissement d'un programme annuel des contrôles périodiques pertinent. Il a demandé à la Compagnie nationale ces informations.

Les indications recueillies par le Haut Conseil permettent d'avancer les éléments suivants :

- la Compagnie nationale regroupe actuellement 14 149 commissaires aux comptes personnes physiques et 3 601 sociétés de commissaires aux comptes. Ces commissaires aux comptes interviennent auprès de 213 124 entités.

- les commissaires aux comptes inscrits, personnes physiques, exerçant à titre individuel ou en tant que signataires d'une société de commissaires aux comptes inscrite, se ventilent en 2002-2003 comme suit :

- 3 077 ne détiennent pas de mandat ;
- 9 885 détiennent moins de 50 mandats ;
- 916 détiennent 50 mandats et plus.

En ce qui concerne le secteur de l'appel public à l'épargne, il existe une forte concentration des mandats. Dix grands cabinets détiennent 90 % des mandats de sociétés cotées. Parmi eux, quatre détiennent à eux seuls 70 % des mandats de sociétés cotées (ces pourcentages sont des estimations réalisées sur la base de données 2000/2001).

Un ou plusieurs commissaires aux comptes doivent être désignés ou interviennent auprès des organismes suivants<sup>1</sup> :

| ENTITES                                                                             | TEXTES DE REFERENCES                                                                   | CONDITIONS DE NOMINATION                                                                         |
|-------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|
| SOCIETES ANONYMES                                                                   | ➤ Article L. 225-218 et L.225-228 du Code de commerce                                  | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                   |
| SOCIETES EN COMMANDITE PAR ACTIONS                                                  | ➤ Article L. 226-1 et L.226-6 du Code de commerce                                      | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                   |
| SOCIETES PAR ACTIONS SIMPLIFIEES                                                    | ➤ Article L. 227-1 du Code de commerce                                                 | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                   |
| SOCIETES EN NOM COLLECTIF                                                           | ➤ Article L. 221-9 du Code de commerce et article 12 du décret 67-236 du 23 mars 1967  | Deux des trois seuils suivants :<br>Bilan : 1550 K€<br>CA HT : 3100 K€<br>Effectif : 50 salariés |
| SOCIETES EN COMMANDITE SIMPLE                                                       | ➤ Article L. 222-2 du Code de commerce.                                                | Deux des trois seuils suivants :<br>Bilan : 1550 K€<br>CA HT : 3100 K€<br>Effectif : 50 salariés |
| SOCIETES A RESPONSABILITE LIMITEE                                                   | ➤ Article L. 223-35 et articles 12 et 43 du décret 67-236 du 23 mars 1967              | Deux des trois seuils suivants :<br>Bilan : 1550 K€<br>CA HT : 3100 K€<br>Effectif : 50 salariés |
| GROUPEMENTS D'INTERET ECONOMIQUE                                                    | ➤ Article L. 251-12 du Code de commerce                                                | Si le groupement émet des obligations ou lorsque les effectifs sont supérieurs à 100 salariés    |
| GROUPEMENTS EUROPEENS D'INTERET ECONOMIQUE                                          | ➤ Article L. 251-12 du Code de commerce sur renvoi de l'article L. 252-7               | Si le groupement émet des obligations ou lorsque les effectifs sont supérieurs à 100 salariés    |
| SOCIETES CIVILES DE PLACEMENT IMMOBILIER                                            | ➤ Article L. 214-79 du Code monétaire et financier                                     | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                   |
| PERSONNES MORALES DE DROIT PRIVE NON COMMERÇANTES AYANT UNE ACTIVITE ECONOMIQUE     | ➤ Article L. 612-1 du Code de commerce et article 22 du décret 85-295 du 1er mars 1985 | Deux des trois seuils suivants :<br>Bilan : 1550 K€<br>CA HT : 3100 K€<br>Effectif : 50 salariés |
| ASSOCIATIONS EMETTANT DES OBLIGATIONS                                               | ➤ Article L. 213-15 du Code monétaire et financier                                     | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                   |
| ASSOCIATIONS D'UTILITE PUBLIQUE AUTORISEES A RECEVOIR DES DONS (ASSOCIATION RELAIS) | ➤ Article 5, alinéa 3, de la loi 87-571 du 23 juillet 1987                             | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                   |
| ASSOCIATIONS SPORTIVES AFFILIEES                                                    | ➤ Article 11 de la loi du 16 juillet 1984                                              | Dépend de la forme sociale choisie                                                               |

1. Tableau non exhaustif et évolutif.

| ENTITES                                                                                                                          | TEXTES DE REFERENCES                                                                                                 | CONDITIONS DE NOMINATION                                                                         |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ASSOCIATIONS RECEVANT DES SUBVENTIONS PUBLIQUES                                                                                  | ➤ Article L. 612-4 du Code de commerce, article 1er du décret 2001-379 du 30 avril 2001                              | Subventions annuelles d'un montant global supérieur à 150 K€                                     |
| ASSOCIATIONS COLLECTANT LA PARTICIPATION DES EMPLOYEURS A L'EFFORT DE LA CONSTRUCTION ET COMITES INTERPROFESSIONNELS DU LOGEMENT | ➤ Article L. 313-8 du Code de la construction et de l'habitation, article 612-1 du Code de commerce                  | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                   |
| FONDATIONS D'ENTREPRISE                                                                                                          | ➤ Article 19-9 de la loi 87-571 du 23 juillet 1987                                                                   | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                   |
| FONDATIONS RECONNUES D'UTILITE PUBLIQUE                                                                                          | ➤ Article 5, alinéa 3, de la loi n°87-571 du 23 juillet 1987                                                         | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                   |
| ORGANISMES BENEFICIAIRES DE DONS                                                                                                 | ➤ Article 4-1 de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat                                 | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                   |
| ETABLISSEMENTS PUBLICS DE L'ETAT NON SOUMIS AUX REGLES DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE                                               | ➤ Article 30 de la loi 84-148 du 1er mars 1984, article 33 du décret 85-295 du 1er mars 1985                         | Deux des trois seuils suivants :<br>Bilan : 1550 K€<br>CA HT : 3100 K€<br>Effectif : 50 salariés |
| ETABLISSEMENTS PUBLICS DE L'ETAT SOUMIS AUX REGLES DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE Etablissant des comptes consolidés                | ➤ Article 30 de la loi 84-148 du 1er mars 1984                                                                       | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                   |
| SOCIETES D'ECONOMIE MIXTE LOCALE                                                                                                 | ➤ Article L. 1522-1 du Code général des collectivités territoriales                                                  | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                   |
| ETABLISSEMENTS DE CREDIT                                                                                                         | ➤ Article L. 511-38 du Code monétaire et financier                                                                   | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                   |
| SOCIETES DE CREDIT FONCIER                                                                                                       | ➤ Article L. 515-30 du Code monétaire et financier<br>Contrôleurs choisis dans une liste de commissaires aux comptes | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                   |
| BANQUE DE FRANCE                                                                                                                 | ➤ Article L. 142-6 du Code monétaire et financier                                                                    | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                   |
| SICAV                                                                                                                            | ➤ Article L. 214-17 du Code monétaire et financier                                                                   | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                   |
| FONDS COMMUNS DE PLACEMENT                                                                                                       | ➤ Article L. 214-29 du Code monétaire et financier                                                                   | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                   |

| ENTITES                                                                                                                                                                                                                               | TEXTES DE REFERENCES                                                                                                                                                       | CONDITIONS DE NOMINATION                                                                                 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| FONDS COMMUNS DE CREANCES                                                                                                                                                                                                             | ➤ Article L. 214-48 du Code monétaire et financier                                                                                                                         | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                           |
| MUTUELLES ET UNIONS REGIES PAR LE LIVRE II DU CODE DE LA MUTUALITE (MUTUELLES ET UNIONS PRACTIQUANT DES OPERATIONS D'ASSURANCE ET DE CAPITALISATION)                                                                                  | ➤ Article L. 114-38 du Code de la mutualité                                                                                                                                | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                           |
| MUTUELLES ET UNIONS REGIES PAR LE LIVRE III DU CODE DE LA MUTUALITE (MUTUELLES ET UNIONS PRACTIQUANT LA PREVENTION, L'ACTION SOCIALE ET LA GESTION DE REALISATIONS SANITAIRES ET SOCIALES) ET LES FEDERATIONS DU CODE DE LA MUTUALITE | ➤ Article L. 114-38 du Code de la mutualité, décret 2004-239 du 16 mars 2004                                                                                               | Deux des trois seuils suivants :<br>Bilan : 1 524 490 €<br>CA HT : 3 048 980 €<br>Effectif : 50 salariés |
| SOCIETES D'ASSURANCE MUTUELLES                                                                                                                                                                                                        | ➤ Article R. 322-67 du Code des assurances                                                                                                                                 | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                           |
| INSTITUTIONS DE PREVOYANCE                                                                                                                                                                                                            | ➤ Article L. 931-13 du Code de la sécurité sociale                                                                                                                         | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                           |
| INSTITUTIONS DE RETRAITE COMPLEMENTAIRE ET LEURS FEDERATIONS                                                                                                                                                                          | ➤ Article L.922-9 du Code de la sécurité sociale                                                                                                                           | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                           |
| GROUPEMENTS D'EPARGNE RETRAITE POPULAIRE                                                                                                                                                                                              | ➤ Article 14 du décret 2004-342 du 21 avril 2004                                                                                                                           | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                           |
| ORGANISMES COLLECTEURS AGREES DES FONDS DE LA FORMATION PROFESSIONNELLE CONTINUE                                                                                                                                                      | ➤ Décret no 94-936 du 28 octobre 1994                                                                                                                                      | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                           |
| DISPENSATEURS DE FORMATION PROFESSIONNELLE                                                                                                                                                                                            | ➤ Loi n°90-579 du 4 juillet 1990 et décret n° 90-437 du 28 mai 1990                                                                                                        | Deux des trois seuils suivants :<br>Bilan : 1550 K€<br>CA HT : 3100 K€<br>Effectif : 50 salariés         |
| CAISSES DE MUTUALITE SOCIALE AGRICOLE                                                                                                                                                                                                 | ➤ Article L. 723-46 du Code rural                                                                                                                                          | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                           |
| SOCIETES COOPERATIVES                                                                                                                                                                                                                 | ➤ Loi du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération<br>Selon la forme sociale choisie, les sociétés coopératives sont tenues de nommer un commissaire aux comptes. | Dépend de la forme sociale choisie                                                                       |
| SOCIETES COOPERATIVES AGRICOLES                                                                                                                                                                                                       | ➤ Article R. 524-10 du Code rural                                                                                                                                          | Chiffre d'affaires hors taxe supérieur à 110 K€                                                          |
| SOCIETES COOPERATIVES OUVRIERES DE PRODUCTION                                                                                                                                                                                         | ➤ Article 19 de la loi 78-763 du 19 juillet 1978                                                                                                                           | Dépend de la forme sociale choisie                                                                       |
| SOCIETES D'ECONOMIE MIXTE LOCALE                                                                                                                                                                                                      | ➤ Article L. 1522-1- du Code général des collectivités territoriales                                                                                                       | Nomination obligatoire sans condition de seuil                                                           |

| ENTITES                                                      | TEXTES DE REFERENCES                                               | CONDITIONS DE NOMINATION                       |
|--------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|
| CHAMBRES DE COMMERCE ET D'INDUSTRIE                          | ➤ Article L. 712-3 du Code de commerce                             | Nomination obligatoire sans condition de seuil |
| SOCIETES DE PERCEPTION ET DE REPARTITION DE DROITS D'AUTEURS | ➤ Article L. 321-4 du Code de la propriété intellectuelle          | Nomination obligatoire sans condition de seuil |
| ORGANISMES DE SOUTIEN A LA CREATION D'ENTREPRISE             | ➤ Article R. 351-44-1 II du Code de travail                        | Nomination obligatoire sans condition de seuil |
| INTERMEDIAIRES EN BIENS DIVERS                               | ➤ Article L. 550-5 du Code monétaire et financier                  | Nomination obligatoire sans condition de seuil |
| PARTIS POLITIQUES                                            | ➤ Article 11-7 de la loi 88-227 du 11 mars 1988                    | Nomination obligatoire sans condition de seuil |
| CARPA (AIDE JURIDICTIONNELLE)                                | ➤ Article 30 de la loi 91-647 du 27 novembre 1991                  | Nomination obligatoire sans condition de seuil |
| CARPA (MANIEMENT DES FONDS)                                  | ➤ Article 241-2 du décret 91-1197 du 27 novembre 1991              | Nomination obligatoire sans condition de seuil |
| ADMINISTRATEURS JUDICIAIRES ET MANDATAIRES LIQUIDATEURS      | ➤ Article 58, alinéas 2 à 4, du décret 85-1389 du 27 décembre 1985 | Nomination obligatoire sans condition de seuil |
| ETUDES DE NOTAIRES                                           | ➤ Article 2 de l'arrêté du 26 mai 1984                             | Nomination obligatoire sans condition de seuil |

# **ANNEXES LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES**

**ANNEXE 1-1 : TITRE II DU LIVRE HUITIEME DU CODE DE  
COMMERCE**

**ANNEXE 1-2 : REGLEMENT INTERIEUR DU HAUT CONSEIL**

**ANNEXE 1-3 : DECRET N° 2003-1121 DU 25 NOVEMBRE  
2003 PORTANT MODIFICATION DU DECRET  
N°69-810 DU 12 AOUT 1969 RELATIF A  
L'ORGANISATION DE LA PROFESSION ET AU  
STATUT PROFESSIONNEL DES COMMISSAIRES  
AUX COMPTES DE SOCIETES ET RELATIF AU  
HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX  
COMPTES**





LIVRE VIII « DE QUELQUES PROFESSIONS REGLEMENTEES »

TITRE II « DES COMMISSAIRES AUX COMPTES »

CHAPITRE PRELIMINAIRE : DISPOSITIONS GENERALES

#### Article L. 820-1

Nonobstant toute disposition contraire, les articles L. 225-227 à L. 225-242 ainsi que les dispositions du présent titre sont applicables aux commissaires aux comptes nommés dans toutes les personnes morales quelle que soit la nature de la certification prévue dans leur mission. Ils sont également applicables à ces personnes, sous réserve des règles propres à celles-ci, quel que soit leur statut juridique.

Les obligations mises, par les articles cités à l'alinéa précédent, à la charge des présidents du conseil d'administration, directeurs généraux, administrateurs, membres du directoire, gérants des sociétés commerciales sont applicables aux dirigeants des personnes morales tenues d'avoir un commissaire aux comptes.

#### Article L. 820-2

Nul ne peut se prévaloir du titre de commissaire aux comptes s'il ne remplit pas les conditions visées aux articles L. 225-227 à L. 225-242 et aux dispositions du présent titre.

#### Article L. 820-3

En vue de sa désignation, le commissaire aux comptes informe par écrit la personne dont il se propose de certifier les comptes de son affiliation à un réseau, national ou international, qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes et dont les membres ont un intérêt économique commun. Le cas échéant, il l'informe également du montant global des honoraires perçus par ce réseau au titre des prestations qui ne sont pas directement liées à la mission du commissaire aux comptes, fournies par ce réseau à une personne contrôlée ou qui contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3, la personne dont ledit commissaire aux comptes se propose de certifier les comptes. Ces informations sont intégrées aux documents mis à la disposition des actionnaires en application de l'article L. 225-108. Actualisées chaque année par le commissaire aux comptes, elles sont mises à la disposition, au siège de la personne dont il certifie les comptes, des associés et actionnaires et, pour les associations, des adhérents et donateurs.

L'information sur le montant des honoraires versés à chacun des commissaires aux comptes est mise, au siège de la personne contrôlée, à la disposition des associés et actionnaires et, pour les associations, des adhérents et donateurs.

**Article L. 820-4**

Nonobstant toute disposition contraire :

1- Est puni d'un emprisonnement de deux ans et d'une amende de 30000 euros le fait, pour tout dirigeant de personne morale tenue d'avoir un commissaire aux comptes, de ne pas en provoquer la désignation ou de ne pas le convoquer à toute assemblée générale (sanctions pénales) ;

2- Est puni d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 75000 euros le fait, pour les dirigeants d'une personne morale ou toute personne au service d'une personne morale tenue d'avoir un commissaire aux comptes, de mettre obstacle aux vérifications ou contrôles des commissaires aux comptes ou des experts nommés en exécution des articles L. 223-37 et L. 225-231, ou de leur refuser la communication sur place de toutes les pièces utiles à l'exercice de leur mission et, notamment, de tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux.

**Article L. 820-5**

Est puni d'un an d'emprisonnement et de 15000 euros d'amende le fait, pour toute personne (sanctions pénales) :

1- De faire usage du titre de commissaire aux comptes ou de titres quelconques tendant à créer une similitude ou une confusion avec celui-ci, sans être régulièrement inscrite sur la liste prévue au I de l'article L. 822-1 et avoir prêté serment dans les conditions prévues à l'article L. 822-10 ;

2- D'exercer illégalement la profession de commissaire aux comptes, en violation des dispositions du I de l'article L. 822-1 et de l'article L. 822-10 ou d'une mesure d'interdiction ou de suspension temporaire ;

Les articles 226-13 et 226-14 du code pénal relatifs au secret professionnel sont applicables aux commissaires aux comptes.

**Article L. 820-6**

Est puni d'un emprisonnement de six mois et d'une amende de 7500 euros (sanctions pénales) le fait, pour toute personne d'accepter, d'exercer ou de conserver les fonctions de commissaire aux comptes, nonobstant les incompatibilités légales, soit en son nom personnel, soit au titre d'associé dans une société de commissaires aux comptes.

**Article L. 820-7**

Est puni d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 75000 euros (sanctions pénales) le fait, pour toute personne, de donner ou confirmer soit en son nom personnel, soit au titre d'associé dans une société de commissaires aux comptes des informations mensongères sur la situation de la personne morale ou de ne pas révéler au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance.

**CHAPITRE IER : DE L'ORGANISATION ET DU CONTROLE DE LA PROFESSION****Article L. 821-1**

Il est institué auprès du garde des sceaux, ministre de la justice, un Haut Conseil du commissariat aux comptes ayant pour mission :

- d'assurer la surveillance de la profession avec le concours de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes instituée par l'article L. 821-6 ;
- de veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes.

Pour l'accomplissement de cette mission, le Haut Conseil du commissariat aux comptes est en particulier chargé :

- d'identifier et de promouvoir les bonnes pratiques professionnelles ;
- d'émettre un avis sur les normes d'exercice professionnel élaborées par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes avant leur homologation par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice ;
- d'assurer, comme instance d'appel des décisions des commissions régionales mentionnées à l'article L. 822-2, l'inscription des commissaires aux comptes ;
- de définir les orientations et le cadre des contrôles périodiques prévus à l'article L. 821-7 et d'en superviser la mise en oeuvre et le suivi dans les conditions définies par l'article L. 821-9 ;
- d'assurer, comme instance d'appel des décisions prises par les chambres régionales mentionnées à l'article L. 822-6, la discipline des commissaires aux comptes.

**Article L. 821-2**

L'avis mentionné au sixième alinéa de l'article L. 821-1 est recueilli par le garde des sceaux, ministre de la justice, après consultation de l'Autorité des marchés financiers, de la Commission bancaire et de la Commission de contrôle des assurances, des mutuelles et des institutions de prévoyance, dès lors qu'il intéresse leurs compétences respectives.

**Article L. 821-3**

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes comprend :

1- Trois magistrats, dont un membre de la Cour de cassation, président, un magistrat de la Cour des comptes et un second magistrat de l'ordre judiciaire ;

2- Le président de l'Autorité des marchés financiers ou son représentant, un représentant du ministre chargé de l'économie et un professeur des universités spécialisé en matière juridique, économique ou financière ;

3- Trois personnes qualifiées dans les matières économique et financière ; deux de celles-ci sont choisies pour leurs compétences dans les domaines des entreprises faisant appel public à l'épargne ; la troisième est choisie pour ses compétences dans le domaine des petites et moyennes entreprises, des personnes morales de droit privé ayant une activité économique ou des associations ;

4- Trois commissaires aux comptes, dont deux ayant une expérience du contrôle des comptes des personnes faisant appel public à l'épargne ou à la générosité publique.

Les décisions sont prises à la majorité des voix. En cas de partage égal des voix, la voix du président est prépondérante.

Le président et les membres du Haut Conseil du commissariat aux comptes sont nommés par décret pour six ans renouvelables. Le Haut Conseil du commissariat aux comptes est renouvelé par moitié tous les trois ans.

Le Haut Conseil constitue des commissions consultatives spécialisées en son sein pour préparer ses décisions et avis. Celles-ci peuvent s'adjoindre, le cas échéant, des experts.

**Article L. 821-4**

Un commissaire du Gouvernement auprès du Haut Conseil du commissariat aux comptes est désigné par le garde des sceaux, ministre de la justice. Il siège avec voix consultative. En matière disciplinaire, le commissaire du Gouvernement n'assiste pas aux délibérations. Il peut,

sauf en matière disciplinaire, demander une seconde délibération dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat.

#### **Article L. 821-5**

Les crédits nécessaires au fonctionnement du Haut Conseil sont inscrits au budget du ministère de la justice.

#### **Article L. 821-6**

Il est institué auprès du garde des sceaux, ministre de la justice, une Compagnie nationale des commissaires aux comptes, établissement d'utilité publique doté de la personnalité morale, chargée de représenter la profession de commissaire aux comptes auprès des pouvoirs publics.

Elle concourt au bon exercice de la profession, à sa surveillance ainsi qu'à la défense de l'honneur et de l'indépendance de ses membres.

Il est institué une compagnie régionale des commissaires aux comptes, dotée de la personnalité morale, par ressort de cour d'appel. Toutefois, le garde des sceaux, ministre de la justice, peut procéder à des regroupements, sur proposition de la compagnie nationale et après consultation, par cette dernière, des compagnies régionales intéressées.

Les ressources de la compagnie nationale et des compagnies régionales sont constituées notamment par une cotisation annuelle à la charge des commissaires aux comptes.

#### **Article L. 821-7**

Les commissaires aux comptes sont soumis, dans leur activité professionnelle :

- a) Aux inspections mentionnées à l'article L. 821-8 ;
- b) A des contrôles périodiques organisés selon des modalités définies par le Haut Conseil ;
- c) A des contrôles occasionnels décidés par la compagnie nationale ou les compagnies régionales.

#### **Article L. 821-8**

Le garde des sceaux, ministre de la justice, peut faire diligenter des inspections et demander, à cet effet, le concours de l'Autorité des marchés financiers, de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, de la Commission bancaire ou de la Commission de contrôle des assurances, des mutuelles et des institutions de prévoyance.

L'Autorité des marchés financiers peut faire diligenter toute inspection d'un commissaire aux comptes d'une personne faisant appel public à l'épargne ou d'un organisme de placements collectifs et

demander, à cet effet, le concours de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et, le cas échéant, des personnes et autorités énumérées au 2° de l'article L. 621-9-2 du code monétaire et financier. Le président de l'Autorité des marchés financiers ou son représentant ne siège pas au Haut Conseil lors de l'instance disciplinaire faisant, le cas échéant, suite à une telle inspection.

#### **Article L. 821-9**

Les contrôles prévus par les b et c de l'article L. 821-7 sont effectués par la compagnie nationale ou les compagnies régionales.

Lorsque ces contrôles sont relatifs à des commissaires aux comptes de personnes faisant appel public à l'épargne ou d'organismes de placements collectifs, ils sont effectués par la compagnie nationale avec le concours de l'Autorité des marchés financiers.

#### **Article L. 821-10**

Lorsque des faits d'une particulière gravité apparaissent de nature à justifier des sanctions pénales ou disciplinaires, le garde des sceaux, ministre de la justice, peut, dès l'engagement des poursuites, lorsque l'urgence et l'intérêt public le justifient, et après que l'intéressé a été mis en mesure de présenter ses observations, prononcer la suspension provisoire d'un commissaire aux comptes, personne physique. Le président de l'Autorité des marchés financiers et le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes peuvent le saisir à cet effet.

Le garde des sceaux, ministre de la justice, peut à tout moment mettre fin à la suspension provisoire de sa propre initiative, à la demande de l'intéressé ou des autorités mentionnées au premier alinéa.

La suspension provisoire cesse de plein droit dès que les actions pénale et disciplinaire sont éteintes.

#### **Article L. 821-11**

Les conditions d'application des articles L. 821-3 et L. 821-6 à L. 821-10 sont fixées par décret en Conseil d'Etat.

#### **Article L. 821-12**

Les commissaires aux comptes sont tenus de fournir tous les renseignements et documents qui leur sont demandés à l'occasion des inspections et contrôles, sans pouvoir opposer le secret professionnel.

**CHAPITRE II : DU STATUT DES COMMISSAIRES AUX COMPTES***SECTION I DE L'INSCRIPTION ET DE LA DISCIPLINE**SOUS-SECTION I : DE L'INSCRIPTION***Article L. 822-1**

Nul ne peut exercer les fonctions de commissaire aux comptes s'il n'est préalablement inscrit sur une liste établie à cet effet.

**Article L. 822-2**

Une commission régionale d'inscription est établie au siège de chaque cour d'appel. Elle dresse et révisé la liste mentionnée à l'article L. 822-1.

Chaque commission régionale d'inscription est composée de :

- 1- Un magistrat de l'ordre judiciaire qui en assure la présidence ;
- 2- Un magistrat de la chambre régionale des comptes ;
- 3- Un professeur des universités spécialisé en matière juridique, économique ou financière ;
- 4- Deux personnes qualifiées en matière juridique, économique ou financière ;
- 5- Un représentant du ministre chargé de l'économie ;
- 6- Un membre de la compagnie régionale des commissaires aux comptes.

Le président et les membres de la commission régionale d'inscription et leurs suppléants sont nommés par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, pour une durée de trois ans renouvelable.

Les décisions sont prises à la majorité des voix. En cas de partage égal des voix, la voix du président est prépondérante.

Les recours contre les décisions des commissions régionales d'inscription sont portés devant le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

**Article L. 822-3**

Tout commissaire aux comptes doit prêter, devant la cour d'appel dont il relève, le serment de remplir les devoirs de sa profession avec honneur, probité et indépendance, respecter et faire respecter les lois.

**Article L. 822-4**

Toute personne inscrite sur la liste de l'article L. 822-1 qui n'a pas exercé des fonctions de commissaire aux comptes pendant trois ans est tenue de suivre une formation continue particulière avant d'accepter une mission de certification.

**Article L. 822-5**

Les conditions d'application de la présente sous-section sont déterminées par décret en Conseil d'Etat.

*SOUS-SECTION 2 : DE LA DISCIPLINE***Article L. 822-6**

La commission régionale d'inscription, constituée en chambre régionale de discipline, connaît de l'action disciplinaire intentée contre un commissaire aux comptes membre d'une compagnie régionale, quel que soit le lieu où les faits qui lui sont reprochés ont été commis.

**Article L. 822-7**

La chambre régionale de discipline peut être saisie par le garde des sceaux, ministre de la justice, le procureur de la République, le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou le président de la compagnie régionale.

Outre les personnes déterminées par décret en Conseil d'Etat, le président de l'Autorité des marchés financiers peut saisir le procureur général aux fins d'exercice de l'action disciplinaire. Lorsqu'il a exercé cette faculté, il ne peut siéger dans la formation disciplinaire du Haut Conseil saisi de la même procédure.

Les décisions de la chambre régionale de discipline sont susceptibles de recours devant le Haut Conseil du commissariat aux comptes, à l'initiative des autorités mentionnées au présent article ainsi que du professionnel intéressé.

Un magistrat de l'ordre judiciaire, désigné par le garde des sceaux, ministre de la justice, appartenant au parquet général ou au parquet, exerce les fonctions de ministère public auprès de chaque chambre régionale et auprès du Haut Conseil statuant en matière disciplinaire.



Les conditions d'application du présent article sont déterminées par décret en Conseil d'Etat.

#### **Article L. 822-8**

Les sanctions disciplinaires sont :

- 1- L'avertissement ;
- 2- Le blâme ;
- 3- L'interdiction temporaire pour une durée n'excédant pas cinq ans ;
- 4- La radiation de la liste.

Il peut être aussi procédé au retrait de l'honorariat.

L'avertissement, le blâme ainsi que l'interdiction temporaire peuvent être assortis de la sanction complémentaire de l'inéligibilité aux organismes professionnels pendant dix ans au plus.

La sanction de l'interdiction temporaire peut être assortie du sursis. La suspension de la peine ne s'étend pas à la sanction complémentaire prise en application de l'alinéa précédent. Si, dans le délai de cinq ans à compter du prononcé de la sanction, le commissaire aux comptes a commis une infraction ou une faute ayant entraîné le prononcé d'une nouvelle sanction disciplinaire, celle-ci entraîne, sauf décision motivée, l'exécution de la première sanction sans confusion possible avec la seconde.

Lorsqu'ils prononcent une sanction disciplinaire, le Haut Conseil et les chambres régionales peuvent décider de mettre à la charge du commissaire aux comptes tout ou partie des frais occasionnés par les inspections ou contrôles ayant permis la constatation des faits sanctionnés.

### ***SECTION 2 : DE LA DEONTOLOGIE ET DE L'INDEPENDANCE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES***

#### **Article L. 822-9**

Les fonctions de commissaire aux comptes sont exercées par des personnes physiques ou des sociétés constituées entre elles sous quelque forme que ce soit.

Les trois quarts du capital des sociétés de commissaires aux comptes sont détenus par des commissaires aux comptes. Lorsqu'une société de commissaires aux comptes a une participation dans le capital d'une autre société de commissaires aux comptes, les actionnaires ou associés non commissaires aux comptes ne peuvent détenir plus de 25 % de l'ensemble du capital des deux sociétés. Les fonctions de gérant, de président du conseil d'administration ou du directoire, de président du conseil de surveillance et de directeur général sont assurées par des commissaires aux comptes. Les trois quarts au moins des membres des organes de gestion, d'administration, de direction ou de surveillance et les trois quarts au moins des actionnaires ou associés doivent être des commissaires aux comptes. Les représentants permanents des sociétés de commissaires aux comptes associés ou actionnaires doivent être des commissaires aux comptes.

Dans les sociétés de commissaires aux comptes inscrites, les fonctions de commissaire aux comptes sont exercées, au nom de la société, par des commissaires aux comptes personnes physiques associés, actionnaires ou dirigeants de cette société. Ces personnes ne peuvent exercer les fonctions de commissaire aux comptes qu'au sein d'une seule société de commissaires aux comptes. Les membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance peuvent être salariés de la société sans limitation de nombre ni condition d'ancienneté au titre de la qualité de salarié.

En cas de décès d'un actionnaire ou associé commissaire aux comptes, ses ayants droit disposent d'un délai de deux ans pour céder leurs actions ou parts à un commissaire aux comptes.

L'admission de tout nouvel actionnaire ou associé est subordonnée à un agrément préalable qui, dans les conditions prévues par les statuts, peut être donné soit par l'assemblée des actionnaires ou des porteurs de parts, soit par le conseil d'administration ou le conseil de surveillance ou les gérants selon le cas.

Par dérogation à ces dispositions, l'exercice de ces fonctions est possible simultanément au sein d'une société de commissaires aux comptes et d'une autre société de commissaires aux comptes dont la première détient plus de la moitié du capital social ou dans le cas où les associés des deux entités sont communs pour au moins la moitié d'entre eux.

#### **Article L. 822-10**

Les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles :

1- Avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance ;

2- Avec tout emploi salarié ; toutefois, un commissaire aux comptes peut dispenser un enseignement se rattachant à l'exercice de sa profession ou occuper un emploi rémunéré chez un commissaire aux comptes ou chez un expert-comptable ;

3- Avec toute activité commerciale, qu'elle soit exercée directement ou par personne interposée.

#### **Article L. 822-11**

I. Le commissaire aux comptes ne peut prendre, recevoir ou conserver, directement ou indirectement, un intérêt auprès de la personne dont il est chargé de certifier les comptes, ou auprès d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3.

Sans préjudice des dispositions contenues dans le présent livre ou dans le livre II, le code de déontologie prévu à l'article L. 822-16 définit les liens personnels, financiers et professionnels, concomitants ou antérieurs à la mission du commissaire aux comptes, incompatibles avec l'exercice de celle-ci. Il précise en particulier les situations dans lesquelles l'indépendance du commissaire aux comptes est affectée, lorsqu'il appartient à un réseau pluridisciplinaire, national ou international, dont les membres ont un intérêt économique commun, par la fourniture de prestations de services à une personne contrôlée ou qui contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3, la personne dont les comptes sont certifiés par ledit commissaire aux comptes. Le code de déontologie précise également les restrictions à apporter à la détention d'intérêts financiers par les salariés et collaborateurs du commissaire aux comptes dans les sociétés dont les comptes sont certifiés par lui.

II. Il est interdit au commissaire aux comptes de fournir à la personne qui l'a chargé de certifier ses comptes, ou aux personnes qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par celle-ci au sens des I et II du même article, tout conseil ou toute autre prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel mentionnées au sixième alinéa de l'article L. 821-1.

Lorsqu'un commissaire aux comptes est affilié à un réseau national ou international, dont les membres ont un intérêt économique commun et qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes, il ne peut certifier les comptes d'une personne qui, en vertu d'un contrat conclu avec ce réseau ou un membre de ce réseau, bénéficie d'une prestation de services, qui n'est pas directement liée à la mission du commissaire aux comptes selon l'appréciation faite par le Haut Conseil du commissariat aux comptes en application du troisième alinéa de l'article L. 821-1.

**Article L. 822-12**

Les commissaires aux comptes et les membres signataires d'une société de commissaires aux comptes ne peuvent être nommés dirigeants ou salariés des personnes morales qu'ils contrôlent, moins de cinq années après la cessation de leurs fonctions.

Pendant ce même délai, ils ne peuvent exercer les mêmes fonctions dans une personne morale contrôlée ou qui contrôle au sens des I et II de l'article L. 233-3 la personne morale dont ils ont certifié les comptes.

**Article L. 822-13**

Les personnes ayant été dirigeants ou salariés d'une personne morale ne peuvent être nommées commissaires aux comptes de cette personne morale moins de cinq années après la cessation de leurs fonctions.

Pendant le même délai, elles ne peuvent être nommées commissaires aux comptes des personnes morales possédant au moins 10 % du capital de la personne morale dans laquelle elles exerçaient leurs fonctions, ou dont celle-ci possédait au moins 10 % du capital lors de la cessation de leurs fonctions.

Les interdictions prévues au présent article pour les personnes mentionnées au premier alinéa sont applicables aux sociétés de commissaires aux comptes dont lesdites personnes sont associées, actionnaires ou dirigeantes.

**Article L. 822-14**

Il est interdit au commissaire aux comptes, personne physique, ainsi qu'au membre signataire d'une société de commissaires aux comptes, de certifier durant plus de six exercices consécutifs les comptes des personnes morales faisant appel public à l'épargne.

Cette disposition est également applicable aux personnes morales visées à l'article L. 612-1 et aux associations visées à l'article L. 612-4 dès lors que ces personnes font appel à la générosité publique.

**Article L. 822-15**

Sous réserve des dispositions de l'article L. 225-240 et des dispositions législatives particulières, les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs et experts, sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions.

Lorsqu'une personne morale établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes de la personne morale consolidante et les commissaires aux comptes des personnes consolidées sont, les uns à

l'égard des autres, libérés du secret professionnel. Ces dispositions s'appliquent également lorsqu'une personne établit des comptes combinés.

#### **Article L. 822-16**

Un décret en Conseil d'Etat approuve un code de déontologie de la profession, après avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes et, pour les dispositions s'appliquant aux commissaires aux comptes intervenant auprès des personnes faisant appel public à l'épargne, de l'Autorité des marchés financiers.



Le garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu les articles L. 821-1 et suivants du code de commerce ;

Vu le décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes et relatif au Haut Conseil du commissariat aux comptes, et notamment son article 1er-3,

Arrête :

### **Article 1<sup>er</sup>**

Le règlement intérieur adopté par le Haut Conseil du commissariat aux comptes le 5 février 2004, annexé au présent arrêté, est homologué.

### **Article 2**

Le présent arrêté et le règlement qui lui est annexé seront publiés au Journal officiel de la République française.

Fait à Paris, le 24 février 2004.

Dominique Perben

## **ANNEXE**

### **HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES REGLEMENT INTERIEUR**

Vu les articles L. 821-1 à L. 822-16 du code de commerce ;

Vu le décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes,

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes a adopté le règlement intérieur suivant :

#### **CHAPITRE I<sup>er</sup> - DES INCOMPATIBILITES ET DES CONFLITS D'INTERETS**

##### **Article 1<sup>er</sup>**

Dans le délai d'un mois à compter de sa nomination, chaque membre du Haut Conseil adresse au président la liste des fonctions et des mandats exercés selon l'article 1er-2 du décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié susvisé. Il l'informe également en cours de

mandat de toute modification affectant cette liste. Ce délai court à compter de la publication du règlement intérieur au Journal officiel. Les informations reçues ou déclarées par le président sont conservées dans un dossier ouvert au nom de chaque membre et tenu par le secrétariat général.

### **Article 2**

Aucun membre ne peut délibérer sur une affaire individuelle en lien avec les fonctions et les mandats mentionnés ci-dessus ou qui le place en situation de conflit d'intérêts.

### **Article 3**

Chaque membre avise le président de tous éléments incompatibles avec une participation à une délibération du conseil. Le président informe par écrit l'intéressé qu'il prend acte de cette incompatibilité ou que les éléments fournis ne constituent pas un empêchement rendant impossible sa participation à la délibération.

### **Article 4**

Le président peut d'office aviser par écrit un membre du Haut Conseil qu'il ne peut délibérer sur une affaire en raison de la nature des fonctions et mandats exercés ou détenus par lui ou qu'il s'apprête à détenir. Il recueille les observations de l'intéressé qui peut solliciter dans les huit jours qui suivent la saisine du Haut Conseil. Ce dernier statue en début de séance à main levée ou par bulletin secret, selon les conditions de majorité et de quorum prévues aux articles L. 821-3 du code de commerce et 1er-8 du décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié précité.

### **Article 5**

Lorsque le président constate l'incompatibilité mentionnée à l'article 3, il en informe à l'ouverture de la séance les membres du Haut Conseil et mention en est portée sur le procès-verbal de la séance.

### **Article 6**

Lorsque le Haut Conseil statue sur une incompatibilité, la décision signée par le président est annexée au procès-verbal de la séance.

### **Article 7**

Lorsqu'un membre du Haut Conseil commet des manquements graves au sens de l'article 1er-2 du décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié précité, le président notifie, par lettre recommandée avec



accusé de réception à l'intéressé, les manquements constatés en vue d'y mettre fin et recueille ses observations. S'il n'est pas mis fin à ces manquements, le président avise l'intéressé que sa démission d'office sera inscrite à l'ordre du jour de la prochaine séance du Haut Conseil.

#### **Article 8**

La démission d'office est prononcée par décision du Haut Conseil statuant dans les conditions prévues à l'article 1er-2 du décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié précité.

#### **Article 9**

Les décisions rendues en application de l'article 8 sont signées par le président et versées dans un registre créé à cet effet. Copies de ces décisions sont notifiées à l'intéressé et transmises sans délai au garde des sceaux et au commissaire du Gouvernement.

### **CHAPITRE II - DES COMMISSIONS SPECIALISEES**

#### **Article 10**

Le Haut Conseil constitue les deux commissions relatives à l'appel public à l'épargne et aux associations.

#### **Article 11**

Le Haut Conseil peut constituer d'autres commissions dont il fixe les missions et le cas échéant la durée.

#### **Article 12**

Les commissions sont présidées par un membre du Haut Conseil. Elles sont en outre composées de deux membres au moins du Haut Conseil. Les présidents et les membres des commissions mentionnées à l'article 10 sont désignés pour une durée de trois ans renouvelable par le Haut Conseil. Le président et les membres des commissions mentionnées à l'article 11 sont désignés par le Haut Conseil qui fixe la durée de leurs mandats sans que celle-ci ne puisse excéder trois ans.

Les commissions peuvent s'adjoindre la participation d'experts avec voix consultative. Lorsque ces derniers concourent à la mission de la commission, ils sont désignés par le président du Haut Conseil pour une durée fixée par lui sur proposition de la commission. Lorsqu'ils sont sollicités à titre occasionnel ou ponctuel, ils sont désignés par le président de la commission après avis conforme du président du Haut Conseil.

### Article 13

En cas d'empêchement temporaire ou définitif d'un membre constaté par le Haut Conseil ou en cas d'incompatibilités constatées dans les conditions du chapitre Ier rendant impossible le bon fonctionnement de la commission, il est procédé au remplacement de ce membre par le Haut Conseil. Le nouveau membre est désigné soit pour la durée de l'empêchement temporaire ou de l'incompatibilité, soit jusqu'à l'expiration de la mission du membre empêché lorsque l'empêchement ou l'incompatibilité sont définitifs.

### Article 14

Les commissions soumettent au Haut Conseil des projets d'avis ou des propositions de décisions. Elles peuvent aussi être consultées pour donner un avis technique.

### Article 15

Les commissions sont saisies par le président du Haut Conseil. Il peut en saisir une ou plusieurs, séparément ou conjointement. Les débats au sein des commissions sont confidentiels.

### Article 16

Les commissions tiennent des séances dont elles fixent librement l'organisation.

Elles transmettent les conclusions de leurs travaux au président du Haut Conseil qui inscrit l'examen de leurs projets, avis ou propositions à l'ordre du jour du Haut Conseil, au plus tard dans le délai de deux mois à compter de leur transmission.

Le président de la commission rapporte les projets, propositions ou avis.

### Article 17

Le commissaire du Gouvernement participe aux travaux des commissions.

### Article 18

Les délibérations et décisions relatives à la constitution et au fonctionnement des commissions sont prises selon les conditions de majorité et de quorum prévues aux articles L. 821-3 du code de commerce et 1er-8 du décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié précité. Elles sont signées par le président du Haut Conseil et le secrétaire général.

### CHAPITRE III - DU CONCOURS DE LA COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES

#### Article 19

Au titre du concours mentionné à l'article L. 821-1 du code de commerce, le Haut Conseil entretient des relations régulières avec la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

#### Article 20

Le Haut Conseil arrête les modalités des contrôles périodiques mentionnés à l'article L. 821-7 (b) du code de commerce. Il recueille les observations de la Compagnie nationale sur les conditions de leur mise en oeuvre.

#### Article 21

Pour toute autre question, la Compagnie nationale peut être sollicitée par le président du Haut Conseil, sur délibération de ce dernier, ou d'office entre deux séances du Haut Conseil, en cas d'urgence.

#### Article 22

Le concours ainsi sollicité peut se présenter sous forme de contributions de la Compagnie nationale aux travaux du Haut Conseil et notamment sous forme d'avis.

#### Article 23

Lorsque le Haut Conseil est saisi, hors les cas relatifs à l'inscription et à la discipline, par le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes conformément à l'article 1er-5 du décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié précité, le président du Haut Conseil inscrit cette demande à l'ordre du jour de la prochaine séance. Il peut aussi convoquer le Haut Conseil selon la procédure d'urgence.

#### Article 24

Les avis rendus par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, sur saisine du Haut Conseil, peuvent être joints aux décisions, délibérations et avis rendus par le Haut Conseil.

**CHAPITRE IV - DU SECRETARIAT GENERAL**

(art. 1er-1 du décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes)

**Article 25**

Le secrétaire général dirige, sous l'autorité du président, l'ensemble des personnels et des services du Haut Conseil.

**Article 26**

Il rend compte de la gestion administrative du Haut Conseil au président et l'informe des orientations de gestion retenues pour l'année à venir. Il informe périodiquement les membres du Haut Conseil des évolutions concernant la gestion du Haut Conseil. Il prépare le rapport annuel.

**Article 27**

Il suit les travaux des commissions spécialisées.

**Article 28**

Le secrétaire général participe, dans le cadre de ses attributions assisté en tant que de besoin par ses collaborateurs, aux séances du Haut Conseil, sauf lorsque ce dernier statue comme instance de recours contre les décisions rendues par les commissions régionales d'inscription mentionnées à l'article L. 822-2 du code de commerce ou par les chambres régionales de discipline mentionnées à l'article L. 822-6 dudit code.

**Article 29**

Le secrétaire général veille au bon fonctionnement du secrétariat du Haut Conseil lorsque ce dernier statue comme instance de recours contre les décisions rendues par les commissions régionales mentionnées à l'article L. 822-2 du code de commerce ou par les chambres régionales mentionnées à l'article L. 822-6 dudit code.

CHAPITRE V - DE LA TENUE DES SEANCES DU HAUT CONSEIL STATUANT EN APPLICATION DES ARTICLES L. 821-1 A L. 821-4 ET L. 822-16 DU CODE DE COMMERCE ET DES ARTICLES 1ER-5 A 1ER-10 DU DECRET N° 69-810 DU 12 AOUT 1969 MODIFIE RELATIF A L'ORGANISATION DE LA PROFESSION ET AU STATUT PROFESSIONNEL DES COMMISSAIRES AUX COMPTES

### Article 30

Au début de chaque trimestre de l'année civile, le président fixe un calendrier prévisionnel des séances à venir.

### Article 31

Les convocations, l'ordre du jour et les documents de travail sont adressés soit par la voie postale, soit par la voie électronique. En cas d'urgence, conformément aux dispositions de l'article 1er-6 du décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié précité, les membres du Haut Conseil peuvent être convoqués par tous moyens.

### Article 32

L'ordre du jour fixé par le président est adressé aux membres et au commissaire du Gouvernement au plus tard trois jours avant la séance. En cas d'urgence, il peut inscrire, sans délai, une question à l'ordre du jour. Lorsque des points n'ont pu être examinés lors de la séance à laquelle ils ont été appelés, ils sont inscrits en priorité à l'ordre du jour suivant.

### Article 33

Lorsque le Haut Conseil est saisi d'une question en application du premier alinéa de l'article 1er-5 du décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié précité, cette question est inscrite au prochain ordre du jour. En cas d'urgence, elle peut être inscrite le jour même de la séance.

### Article 34

Toute demande d'inscription à l'ordre du jour présentée par trois membres du Haut Conseil ou le commissaire du Gouvernement est adressée cinq jours au moins avant la séance, soit par lettre recommandée au président, soit par voie électronique à l'adresse du Haut Conseil. Cette question est inscrite à l'ordre du jour de la prochaine séance. En cas d'urgence ou de demande de deuxième délibération, le commissaire du Gouvernement peut faire inscrire, sans délai, une question à l'ordre du jour.

**Article 35**

Les fonctions de secrétaire de séance sont tenues par l'un des agents du secrétariat général.

**Article 36**

En début de séance et pour chaque délibération, le président vérifie que le quorum est atteint et il en est fait mention au procès-verbal de séance pour chaque point inscrit à l'ordre du jour de la séance.

**Article 37**

Le Haut Conseil peut entendre toute personne susceptible de l'éclairer sur toute question inscrite à l'ordre du jour.

**Article 38**

Les séances du Haut Conseil donnent lieu à l'établissement d'un procès-verbal signé par le président et le secrétaire de séance. Il contient un exposé synthétique des débats de la séance et mentionne les délibérations, décisions et les avis adoptés par le Haut Conseil. Peuvent, le cas échéant, y être annexées les observations du commissaire du Gouvernement. Le procès-verbal est approuvé par le Haut Conseil au plus tard lors de la deuxième séance qui suit. Les procès-verbaux des séances sont conservés par ordre chronologique dans un registre créé à cet effet. Chaque procès-verbal approuvé par le Haut Conseil donne lieu à l'établissement d'une copie transmise au commissaire du Gouvernement.

**Article 39**

Les membres du Haut Conseil, le secrétaire général ou ses collaborateurs et le secrétaire de séance sont astreints au secret des délibérations.

**CHAPITRE VI - DES AVIS, DELIBERATIONS ET DECISIONS RENDUS PAR LE HAUT CONSEIL****Article 40**

Lorsqu'il statue en application du premier alinéa de l'article 1er-5 du décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié précité, le Haut Conseil est saisi par écrit. Les saisines sont enregistrées par ordre d'arrivée sur un registre d'ordre.

#### Article 41

Lorsqu'il statue en application du deuxième alinéa de l'article 1er-5 précité, le Haut Conseil est saisi, à peine d'irrecevabilité, par lettre recommandée avec accusé de réception. Les demandes sont enregistrées par ordre d'arrivée sur un registre d'ordre autre que le registre mentionné à l'article 40, après application de l'article 44.

#### Article 42

Lorsque le commissaire du Gouvernement sollicite une seconde délibération en application de l'article 1er-9 du décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié précité, il peut valablement saisir le Haut Conseil par simple lettre ou par écrit électronique.

#### Article 43

Les saisines mentionnées à l'article 41 doivent comporter la qualité du requérant, l'objet de la saisine et son fondement juridique.

#### Article 44

Le secrétaire général a qualité pour apprécier la régularité de la saisine et peut solliciter du demandeur de la rendre conforme. Il adresse, concomitamment à son enregistrement, une copie de la saisine, le cas échéant régularisée, au commissaire du Gouvernement.

#### Article 45

Les demandes mentionnées à l'article 41 sont examinées selon une priorité fixée par le président du Haut Conseil compte tenu toutefois des délais et des urgences prévus par les dispositions du chapitre II du décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié précité et du présent règlement.

#### Article 46

Outre les avis mentionnés aux articles L. 821-1, L. 822-11 et L. 822-16 du code de commerce, le Haut Conseil, après délibération, émet des avis sur toutes les questions dont il peut être saisi conformément aux articles L. 821-1 du code de commerce et 1er-5 du décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié précité et rend des décisions concernant l'application du dernier alinéa de l'article L. 822-11 du code de commerce. Ces avis ou décisions ont une portée générale.

### Article 47

Le Haut Conseil rend aussi, selon les conditions de majorité et de quorum mentionnées aux articles L. 821-3 du code de commerce et 1er-8 du décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié précité, des délibérations concernant son fonctionnement interne et l'établissement ou le suivi de ses relations avec les autorités, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou les autres régulateurs nationaux ou internationaux.

### Article 48

Les avis et les décisions rendus en application des articles L. 821-1, L. 822-11 et L. 822-16 du code de commerce et de l'article 46 du présent règlement sont signés par le président. Ils sont enregistrés chronologiquement et versés dans un registre créé à cet effet. Sont joints à ces avis, ceux rendus par les organismes mentionnés à l'article L. 821-2 du code de commerce. Peuvent être aussi joints les avis rendus par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et les commissions spécialisées.

### Article 49

Les délibérations mentionnées aux articles 46 et 47 sont signées par le président et le secrétaire général. Elles sont versées par ordre chronologique dans un registre prévu à cet effet. Chaque délibération donne lieu à l'établissement d'une copie transmise au commissaire du Gouvernement.

### Article 50

Les décisions prises sur le fondement des articles L. 821-1 et L. 821-7 du code de commerce dans les conditions prévues aux articles L. 821-3 du code du commerce et 1er-8 du décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié précité sont signées par le président et versées dans un registre créé à cet effet.

### Article 51

Les règles relatives aux décisions rendues par le Haut Conseil statuant comme instance d'appel des décisions rendues par les commissions régionales d'inscription et les chambres régionales statuant en matière disciplinaire sont fixées par les titres Ier et IV du décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié précité.

### Article 52

Lorsqu'il statue dans ces matières, le Haut Conseil se réunit spécialement à cet effet et se constitue en formation de recours. Il siège avec le secrétaire et le rapporteur nommés dans les conditions



prévues à l'article 1er-1 du décret du 12 août 1969 précité, hors la présence du secrétaire général.



DECRET N° 2003-1121 DU 25 NOVEMBRE 2003 PORTANT MODIFICATION DU DECRET N° 69-810 DU 12 AOUT 1969 RELATIF A L'ORGANISATION DE LA PROFESSION ET AU STATUT PROFESSIONNEL DES COMMISSAIRES AUX COMPTES DE SOCIETES ET RELATIF AU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

Le Premier ministre,

Sur le rapport du garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu les livres II et VIII du code de commerce ;

Vu le code monétaire et financier ;

Vu la loi n° 2003-706 du 1er août 2003 de sécurité financière, notamment son titre III ;

Vu le décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes de sociétés ;

Le Conseil d'Etat (section de l'intérieur) entendu,

Décète :

## TITRE IER DISPOSITIONS MODIFIANT LE DECRET N° 69-810 DU 12 AOUT 1969

### Article 1

Le décret du 12 août 1969 susvisé est modifié conformément aux articles 2 à 23 du présent décret.

### Article 2

Dans le titre, les mots : « de sociétés » sont supprimés.

### Article 3

Les références à des textes ultérieurement codifiés au code de commerce et non modifiés par la loi du 1er août 2003 susvisée sont remplacées par les références aux articles correspondants dudit code.

Les références à des textes ultérieurement codifiés au code monétaire et financier sont remplacées par les références aux articles correspondants dudit code.

#### Article 4

Les alinéas 2 à 5 de l'article 1er sont supprimés.

#### Article 5

Après l'article 1er, il est créé un titre préliminaire intitulé : « Du Haut Conseil du commissariat aux comptes », comprenant un chapitre Ier, intitulé : « Organisation », composé des articles 1er-1 à 1er-3, et un chapitre II, intitulé : « Fonctionnement », composé des articles 1er-4 à 1er-13. Ces chapitres sont ainsi rédigés :

« Chapitre Ier

« Organisation

« Art. 1er-1. - Le Haut Conseil dispose d'un secrétaire général, nommé par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, et chargé, sous l'autorité du président, de la gestion administrative du Haut Conseil, de la préparation et du suivi des travaux ainsi que de toute question qui pourrait lui être confiée.

« Des rapporteurs et des secrétaires sont nommés dans les mêmes conditions auprès du Haut Conseil lorsque celui-ci connaît des décisions des commissions régionales d'inscription ou siège en appel des décisions des chambres régionales de discipline.

« Les fonctions de commissaire du Gouvernement sont assurées par le directeur des affaires civiles et du sceau ou son représentant.

« Art. 1er-2. - Tout membre du Haut Conseil du commissariat aux comptes doit informer le président :

« 1° Des fonctions économiques ou financières qu'il a exercées au cours des deux années précédant sa nomination, qu'il exerce ou qu'il s'apprête à exercer ;

« 2° De tout mandat de direction, d'administration, de surveillance ou de contrôle qu'il a détenu au sein d'une personne morale au cours des deux années précédant sa nomination, qu'il détient ou qu'il s'apprête à détenir.

« Aucun membre ne peut délibérer dans une affaire en lien avec les fonctions ou mandats visés aux 1° et 2° ci-dessus.

« En cas de manquement grave manifestement incompatible avec l'exercice de ses fonctions commis par un membre du Haut Conseil, l'intéressé, après avoir été invité à présenter ses observations, est mis en demeure de régulariser sa situation faute de

quoi il est déclaré démissionnaire d'office par le Haut Conseil statuant, à bulletin secret, à la majorité des membres le composant.

« Art. 1er-3. - Le Haut Conseil du commissariat aux comptes adopte son règlement intérieur, qui fixe notamment les conditions de création et de fonctionnement des commissions consultatives spécialisées prévues à l'article L. 821-3 du code de commerce, dont au moins deux relatives respectivement à l'appel public à l'épargne et aux associations. Ce règlement arrête en outre les modalités de règlement des conflits d'intérêt ponctuels qui peuvent affecter ses membres et précise les conditions dans lesquelles le Haut Conseil sollicite le concours de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

« Le règlement intérieur est homologué par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, et publié au Journal officiel de la République française.

« Chapitre II

« Fonctionnement

« Art. 1er-4. - Le Haut Conseil du commissariat aux comptes entretient des relations régulières, au plan communautaire et international, avec ses homologues étrangers.

« Art. 1er-5. - Sous réserve des règles particulières relatives à l'inscription et à la discipline, le Haut Conseil du commissariat aux comptes peut être saisi de toute question entrant dans ses compétences définies à l'article L. 821-1 du code de commerce, par le garde des sceaux, ministre de la justice, le ministre chargé de l'économie, le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou l'Autorité des marchés financiers. Il peut également se saisir d'office des mêmes questions.

« Il peut être saisi des questions mentionnées aux deuxième, troisième et cinquième alinéas dudit article L. 821-1 par les présidents des compagnies régionales des commissaires aux comptes ou par tout commissaire aux comptes.

« Art. 1er-6. - Le Haut Conseil du commissariat aux comptes se réunit sur convocation de son président, à l'initiative de celui-ci ou à la demande de trois de ses membres ou du commissaire du Gouvernement.

« Il se réunit au moins une fois par trimestre.

« Sous réserve des règles relatives à l'inscription et à la discipline, le délai de convocation est de quinze jours et peut être ramené à huit jours en cas d'urgence.

« Art. 1er-7. - L'ordre du jour du Haut Conseil est fixé par le président, en tenant compte, le cas échéant, de toute demande d'inscription à l'ordre du jour d'une question présentée par le commissaire du Gouvernement ou trois des membres.

« Art. 1er-8. - Le Haut Conseil ne peut valablement délibérer que si au moins huit de ses membres sont présents.

« Lorsque le quorum n'est pas atteint, le Haut Conseil délibère valablement dans un délai minimum de huit jours quel que soit le nombre des membres présents après une nouvelle convocation portant le même ordre du jour.

« Art. 1er-9. - Dans le respect de l'article L. 821-4 du code de commerce, le commissaire du Gouvernement peut demander une seconde délibération, par décision motivée, dans un délai de cinq jours après la première délibération.

« Art. 1er-10. - Lorsque, en application du sixième alinéa de l'article L. 821-1 du code de commerce, le Haut Conseil du commissariat aux comptes est saisi par le garde des sceaux, ministre de la justice, d'une demande d'avis portant sur les normes d'exercice professionnel, cette demande est accompagnée, le cas échéant, de l'avis recueilli préalablement auprès des institutions et organismes mentionnés à l'article L. 821-2 du même code. Le Haut Conseil rend son avis dans un délai de deux mois. En cas d'urgence, à la demande du ministre, ce délai peut être ramené à un mois.

« Art. 1er-11. - Le Haut Conseil du commissariat aux comptes se prononce sur les inscriptions sur la liste des commissaires aux comptes dans les conditions prévues au chapitre II du titre Ier du présent décret. Il statue en matière disciplinaire dans les conditions prévues au titre IV.

« Art. 1er-12. - Le Haut Conseil rend compte de son activité dans un rapport annuel, qui retrace notamment le résultat des contrôles des commissaires aux comptes réalisés dans l'année. Le cas échéant, les observations du commissaire du Gouvernement sont annexées à ce rapport.

« Le rapport est adressé au garde des sceaux, ministre de la justice. Il est rendu public.

« Art. 1er-13. - Outre une indemnité de fonction, les membres du Haut Conseil, le secrétaire général, les experts ainsi que les rapporteurs et les secrétaires chargés des dossiers d'inscription et de discipline ont droit à l'indemnisation des frais et sujétions auxquels les expose l'exercice de leurs fonctions, dans les conditions prévues

par un arrêté conjoint du garde des sceaux, ministre de la justice, et du ministre chargé du budget. »

### Article 6

L'article 8 est remplacé par les articles 8 et 8-1 ainsi rédigés :

« Art. 8. - Le président et les membres de la commission régionale d'inscription mentionnés à l'article L. 822-2 du code de commerce sont nommés par le garde des sceaux, ministre de la justice, dans les conditions suivantes :

« 1° Le président, le professeur des universités et les deux personnalités qualifiées, sur proposition du premier président de la cour d'appel ;

« 2° Le représentant du ministre chargé de l'économie, sur proposition de celui-ci ;

« 3° Le magistrat de la chambre régionale des comptes, sur proposition du président de celle-ci ;

« 4° Le membre de la compagnie régionale des commissaires aux comptes, sur proposition du président de celle-ci, après avis du premier président de la cour d'appel et du procureur général près celle-ci ;

« Les suppléants sont désignés dans les mêmes conditions que les titulaires.

« Art. 8-1. - Lorsque le président ou un membre titulaire de la commission ou son suppléant est empêché pour quelque motif que ce soit, il est procédé à son remplacement par le garde des sceaux, ministre de la justice, dans les mêmes conditions que la nomination initiale, pour le temps du mandat restant à courir.

« Le greffier en chef de la cour d'appel ou un greffier délégué par lui assure le secrétariat de la commission régionale d'inscription.»

### Article 7

L'article 9 est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« La demande d'inscription est examinée par la commission régionale dans un délai de deux mois à compter du dépôt du dossier complet. »

**Article 8**

A l'article 11, le chiffre : « six » est remplacé par le chiffre : « quatre ».

**Article 9**

Le deuxième alinéa de l'article 14 est complété par la phrase suivante :

« Copie de la liste est également immédiatement adressée au Haut Conseil du commissariat aux comptes. »

**Article 10**

Les articles 16, 16-1 et 17 sont abrogés.

**Article 11**

Au deuxième alinéa de l'article 79, les mots : « et n'est plus soumis à la juridiction disciplinaire » sont supprimés.

**Article 12**

Les articles 85, 86, 87 et 89 sont abrogés.

**Article 13**

L'article 91 est remplacé par les dispositions suivantes :

« Art. 91. - La chambre de discipline ne peut statuer que si cinq au moins de ses membres sont présents.

« Le magistrat chargé du ministère public devant la chambre régionale de discipline est choisi parmi les magistrats appartenant au parquet général ou à l'un des parquets du ressort de la cour d'appel. Il est nommé par le garde des sceaux, ministre de la justice, sur proposition du procureur général.

« Un syndic et un syndic suppléant sont élus par le conseil régional en son sein dans les conditions prévues au titre II ci-dessus pour une durée de deux ans.

« Le greffier en chef de la cour d'appel ou un greffier délégué par lui assure le secrétariat de la chambre régionale de discipline. »



#### Article 14

Aux articles 92, 95, 98, 99 et 103 à 105, les mots : « commissaire du Gouvernement » sont remplacés par les mots : « magistrat chargé du ministère public ».

#### Article 15

L'article 93 est remplacé par les dispositions suivantes :

« Art. 93. - Le magistrat chargé du ministère public, sauf lorsqu'il est saisi dans les conditions prévues au premier alinéa de l'article L. 822-7 du code de commerce par le garde des sceaux, ministre de la justice, le procureur de la République, le président de la compagnie régionale ou le président de la Compagnie nationale peut classer la plainte lorsqu'il estime que les faits dénoncés ne constituent pas une faute disciplinaire.

« La décision de classement est portée, par le secrétaire de la chambre régionale de discipline, à la connaissance de l'auteur de la plainte, du procureur général près la cour d'appel ainsi que des présidents de la compagnie régionale et de la Compagnie nationale.

« Lorsqu'il est fait application du deuxième alinéa de l'article L. 822-7 du même code, le procureur général transmet la plainte du président de l'Autorité des marchés financiers au magistrat chargé du ministère public aux fins d'exercice de l'action disciplinaire. »

#### Article 16

L'article 94 est abrogé.

#### Article 17

Le dernier alinéa de l'article 95 est supprimé.

#### Article 18

Au deuxième alinéa de l'article 99, après les mots : « au procureur général », sont ajoutés les mots : « , au garde des sceaux, ministre de la justice ».

#### Article 19

L'article 100 est remplacé par les dispositions suivantes :

« Art. 100. - Le magistrat chargé du ministère public devant le Haut Conseil du commissariat aux comptes statuant en matière disciplinaire est nommé par le garde des sceaux, ministre de la

justice, parmi les avocats généraux près la Cour de cassation, sur proposition du procureur général.

« Lorsqu'il siège en matière disciplinaire, le Haut Conseil du commissariat aux comptes est assisté des rapporteurs mentionnés à l'article 1er-1. Son secrétariat est assuré par l'un des secrétaires mentionnés au même article. »

#### **Article 20**

L'article 101 est remplacé par les dispositions suivantes :

« Art. 101. - L'appel contre la décision de la chambre régionale de discipline peut être formé, devant le Haut Conseil du commissariat aux comptes, dans le délai d'un mois à compter de la notification qui leur est faite, par l'une des personnes mentionnées à l'article 99 et par le président de l'Autorité des marchés financiers lorsqu'il est à l'origine de la poursuite. »

#### **Article 21**

L'article 112 est remplacé par les dispositions suivantes :

« Art. 112. - Lorsque le garde des sceaux, ministre de la justice, envisage de procéder à la suspension provisoire d'un commissaire aux comptes en application de l'article L. 821-10 du code de commerce, l'intéressé en est avisé par lettre recommandée avec demande d'avis de réception. Il est invité à présenter ses observations au garde des sceaux, ministre de la justice, ou à son représentant dans un délai de huit jours. En cas d'urgence, ce délai est ramené à soixante-douze heures.

« Lorsque la suspension provisoire est suivie d'une sanction disciplinaire, la durée de la suspension est imputée sur la durée de l'interdiction temporaire éventuellement prononcée. »

#### **Article 22**

Au premier alinéa de l'article 113, les mots : « En cas d'interdiction temporaire » sont remplacés par les mots : « En cas de suspension provisoire ou d'interdiction temporaire ».

#### **Article 23**

Les articles 114 et 116 sont abrogés.

## TITRE II – DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET FINALES

**Article 24**

En application du IV de l'article 114 de la loi du 1er août 2003 susvisée, à l'ouverture de la première séance du premier Haut Conseil du commissariat aux comptes, il est procédé au tirage au sort permettant de désigner les membres dont le mandat sera de trois ans. A cet effet, il est établi un bulletin libellé au nom de chacun des membres soumis au tirage au sort. Le tirage s'effectue selon les modalités suivantes :

- a) L'un des deux magistrats autres que le président mentionnés au 1° de l'article L. 821-3 du code de commerce, dont le nom est tiré au sort le premier, dispose d'un mandat de trois ans ;
- b) L'une des personnes autres que le président de l'Autorité des marchés financiers mentionnées au 2° du même article, dont le nom est tiré au sort le premier, dispose d'un mandat de trois ans ;
- c) Deux des personnes mentionnées au 3° du même article, dont les noms sont tirés au sort les premiers, disposent d'un mandat de trois ans ;
- d) Deux des personnes mentionnées au 4° du même article, dont les noms sont tirés au sort les premiers, disposent d'un mandat de trois ans.

Le déroulement des opérations fait l'objet d'un procès-verbal signé par l'ensemble des membres du Haut Conseil du commissariat aux comptes et par le commissaire du Gouvernement. A l'issue de ce tirage au sort, la durée des mandats des membres du Haut Conseil du commissariat aux comptes est publiée au Journal officiel de la République française.

**Article 25**

Le garde des sceaux, ministre de la justice, et le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait à Paris, le 25 novembre 2003.

Jean-Pierre Raffarin

Par le Premier ministre :

Le garde des sceaux, ministre de la justice,

Dominique Perben

Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie,

Francis Mer



## **ANNEXES**

### **L'ACTIVITE NORMATIVE**

**ANNEXE 2-1 : AVIS DU HAUT CONSEIL CONCERNANT L'OBLIGATION FAITE AU COMMISSAIRE AUX COMPTES DE JUSTIFIER DE SES APPRECIATIONS**

**ANNEXE 2-2 : AVIS DU HAUT CONSEIL CONCERNANT LE RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES SUR LE RAPPORT DU PRESIDENT DU CONSEIL D'ADMINISTRATION OU DE SURVEILLANCE RELATIF AU PROCEDURES DE CONTROLE INTERNE**

**ANNEXE 2-3 : AVIS DU HAUT CONSEIL RELATIF AU PASSAGE AUX NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES**

**ANNEXE 2-4 : AVIS DU HAUT CONSEIL RELATIF AUX PRESTATIONS ENTRANT DANS LES DILIGENCES DIRECTEMENT LIEES A LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES**

**ANNEXE 2-5 : AVIS DU HAUT CONSEIL SUR LE PROJET DE CODE DE DEONTOLOGIE**



AVIS RENDU PAR LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES AU TITRE DE LA PROMOTION DES BONNES PRATIQUES PROFESSIONNELLES (art L. 821-1, 5ème alinéa du Code de commerce)

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes a été saisi du projet d'avis technique établi par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes sur l'application des dispositions des 1<sup>er</sup> et 2<sup>ème</sup> alinéas de l'article L. 225-235 du Code de commerce telles qu'elles résultent de l'article 120 de la loi de sécurité financière.

Le présent avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes a pour objet d'identifier et de promouvoir une bonne pratique professionnelle sans entrer dans un commentaire détaillé du projet d'avis technique établi par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (à la différence de ce qu'il sera conduit à faire lorsqu'il sera saisi de l'examen d'une norme d'exercice professionnel).

### *1- RAPPEL DES DISPOSITIONS LEGALES*

Les deux premiers alinéas de l'article L. 225-235 du Code de commerce disposent :

*« Justifiant de leurs appréciations, les commissaires aux comptes certifient que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.*

*Lorsqu'une société établit des comptes consolidés, justifiant de leurs appréciations, les commissaires aux comptes certifient 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 entreprises comprises dans la consolidation. Sans préjudice des dispositions du quatrième alinéa de l'article L. 225-236, la certification des comptes consolidés est délivrée notamment après examen des travaux des commissaires aux comptes des entreprises comprises dans la consolidation ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés du contrôle des comptes desdites entreprises ».*

### *2- CHAMP D'APPLICATION DES DISPOSITIONS LEGALES*

Sont concernées toutes les personnes morales dans lesquelles un commissaire aux comptes est appelé à certifier les comptes.

Les dispositions s'appliquent aux rapports établis après la date de publication de la loi de sécurité financière. Elles visent aussi bien le rapport général sur les comptes annuels que le rapport sur les comptes consolidés.

### 3- AVIS AU TITRE DES BONNES PRATIQUES PROFESSIONNELLES

L'article 193 du décret du 23 mars 1967 impose aux commissaires aux comptes de préciser les motifs de leurs réserves ou de leur refus de certifier les comptes. Il leur permet également d'accompagner d'observations la certification sans réserve.

Le nouveau dispositif légal s'applique à toutes les hypothèses, c'est-à-dire aussi bien à la certification sans réserve qu'à la certification avec réserve et au refus de certification.

Cette disposition conduit dorénavant le commissaire aux comptes à expliciter dans son rapport général les fondements de l'opinion qu'il y exprime. Pour satisfaire à cette obligation, le commissaire aux comptes déterminera, au vu des diligences effectuées tout au long de sa mission, celles des appréciations portées qui nécessitent d'être justifiées, afin d'apporter l'éclairage attendu par les destinataires du rapport sur sa démarche.

Le rapport général sur les comptes annuels, ainsi que le rapport sur les comptes consolidés, comportent aujourd'hui une introduction générale et deux parties distinctes nettement individualisées :

- l'une relative à l'expression de l'opinion du commissaire aux comptes ;
- l'autre relative aux vérifications spécifiques et aux informations prévues par la loi et les textes réglementaires. ;

Les développements relatifs à la justification des appréciations doivent figurer dans une nouvelle deuxième partie distincte placée après l'expression de l'opinion du commissaire aux comptes. Elle devra mentionner dans un paragraphe introductif que cette obligation est imposée par la loi nouvelle et qu'il s'agit de sa première mise en application. Les développements à consacrer le cas échéant aux vérifications spécifiques et à diverses informations demeurent sans changement et prennent place dans une troisième partie.

La justification des appréciations doit répondre à trois impératifs.

- 1) Parmi l'ensemble des appréciations effectuées par le commissaire aux comptes résultant de la démarche d'audit sur, notamment :
  - les principes comptables suivis
  - les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes
  - la présentation d'ensemble des comptesle commissaire aux comptes doit retenir ce qui lui est apparu comme important.



- 2) Cette expression du commissaire aux comptes doit être *concise* (identification du sujet, référence, si elle est possible, à l'annexe aux comptes, résumé des diligences effectuées...) et avoir, dans l'hypothèse d'une certification sans réserve, un caractère *positif et cohérent avec l'opinion*.
- 3) Elle ne doit pas être une réserve déguisée.

En outre, il n'appartient pas au commissaire aux comptes, à l'occasion de la justification de ses appréciations, d'apporter une information financière qui relève de la responsabilité des dirigeants de l'entreprise ou est couverte par le secret des affaires.



AVIS RENDU PAR LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES AU TITRE DE LA PROMOTION DES BONNES PRATIQUES PROFESSIONNELLES (art L. 821-1, 5ème alinéa du Code de commerce)

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes a été saisi du projet d'avis technique établi par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes sur l'application des dispositions du dernier alinéa de l'article L. 225-235 du Code de commerce telles qu'elles résultent de l'article 120 de la loi de sécurité financière.

Le présent avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes a pour objet d'identifier et de promouvoir une bonne pratique professionnelle sans entrer dans un commentaire détaillé du projet d'avis technique établi par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (à la différence de ce qu'il sera conduit à faire lorsqu'il sera saisi de l'examen d'une norme d'exercice professionnel).

### *1- RAPPEL DES DISPOSITIONS LEGISLATIVES*

Les articles L. 225-37 alinéa 6 et L. 225-68 alinéa 7 du Code de commerce prévoient que le président du conseil d'administration ou de surveillance de toute société anonyme « *rend compte, dans un rapport joint au rapport mentionné aux articles L. 225-100, L. 225-102, L. 225-102-1 et L. 233-26, des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil ainsi que des procédures de contrôle interne mises en place par la société. Sans préjudice des dispositions de l'article des dispositions de l'article L. 225-56, le rapport indique en outre les éventuelles limitations que le conseil d'administration apporte aux pouvoirs du directeur général* ».

D'autre part, l'article L. 225-235 du Code de commerce dispose dans son dernier alinéa : « *Les commissaires aux comptes présentent, dans un rapport joint au rapport mentionné au deuxième alinéa de l'article de L. 225-100, leurs observations sur le rapport mentionné, selon le cas, à l'article L. 225-37 ou à l'article L. 225-68, pour celles des procédures de contrôle interne qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière* ».

### *2- CHAMP D'APPLICATION DE LA DISPOSITION LEGALE*

Le rapport du commissaire aux comptes sur le contrôle interne ne concerne que les sociétés anonymes de droit français.

En effet, les articles L. 225-37 et L. 225-68 du Code de commerce ne visent ni les sociétés par actions simplifiées, ni les sociétés en commandite par actions, ni les autres personnes morales soumises au contrôle d'un commissaire aux comptes. Le rapport du commissaire aux comptes se

rattachant nécessairement à celui du président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance d'une société anonyme, il n'a pas à être établi dans les sociétés revêtant une autre forme, ni dans les personnes morales qui ne sont pas des sociétés.

Il importe peu à cet égard qu'une personne morale fasse appel public à l'épargne et soit soumise de ce chef aux dispositions de l'article L. 621-18-3 du Code monétaire et financier.

Les dispositions des articles L. 225-37 alinéa 6 et L. 225-68 alinéa 7 étant entrées en vigueur pour les exercices comptables ouverts à partir 1<sup>er</sup> janvier 2003, les commissaires aux comptes de sociétés anonymes doivent établir le rapport prévu par l'article L. 225-235 alinéa 5 en vue d'être présenté aux assemblées générales appelées à statuer sur les comptes de ces exercices.

### *3- OBJET DE L'AVIS RENDU AU TITRE DES BONNES PRATIQUES PROFESSIONNELLES*

L'objet du présent avis ne concerne que le rapport dans lequel les commissaires aux comptes présentent leurs observations sur la partie du rapport établi par le président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance visant l'élaboration et le traitement de l'information comptable et financière.

En conséquence, il ne se prononce pas sur le contenu du rapport du président du conseil d'administration ou celui du conseil de surveillance.

Il reviendra aux tribunaux chargés d'interpréter l'article L. 225-235 du Code de commerce et, le cas échéant, au pouvoir réglementaire, le soin de préciser le contenu de ce rapport.

En revanche, il entre dans les attributions du Haut Conseil du commissariat aux comptes de se prononcer sur l'exercice de la nouvelle mission dévolue aux commissaires aux comptes.

### *4- AVIS AU TITRE DES BONNES PRATIQUES PROFESSIONNELLES*

Le commissaire aux comptes doit établir un rapport quel que soit le contenu du rapport du président, et ce, quelle que soit l'hétérogénéité des pratiques d'une société à l'autre.

Le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre les diligences lui permettant de s'assurer que les informations et déclarations, contenues dans le rapport du président, sur les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, sont présentées de manière sincère.

Lorsqu'à l'issue de ses constatations, le commissaire aux comptes relève des informations ou des déclarations dans le rapport du président qui ne sont pas corroborées par ses propres constatations, il doit indiquer dans son rapport les observations qu'il estime nécessaires.

En l'absence de rapport du président, le commissaire aux comptes doit établir un rapport mentionnant cette carence.



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<sup>er</sup> 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 REGLEMENT*

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 EMIS 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.



## AVIS RENDU PAR LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES SUR LE PROJET DE NORME DE LA COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES RELATIVE AUX PRESTATIONS DIRECTEMENT LIEES A LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES

### *1- RAPPEL DE LA SAISINE*

Le Haut Conseil a été saisi par le Garde des Sceaux, conformément aux articles L. 821-1 du Code de commerce et 1<sup>er</sup>-5 du décret du 12 août 1969, afin de rendre un avis sur un projet de norme professionnelle établi par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes intitulé « projet de norme relative aux prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ».

Ce projet de norme est présenté par la Compagnie nationale comme tendant à définir, au regard du premier alinéa du II de l'article L. 822-11 du Code de commerce, la nature des prestations qui entrent dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes. Il aurait vocation à devenir, après homologation, une norme chapeau définissant le périmètre des missions du commissaire aux comptes.

L'alinéa premier du II de l'article L. 822-11 du Code de commerce dispose qu'« *il est interdit au commissaire aux comptes de fournir à la personne qui l'a chargé de certifier ses comptes, ou aux personnes qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par celle-ci au sens des I et II du même article, tout conseil ou toute prestation n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel mentionnées au sixième alinéa de l'article L. 821-1* ».

Suite à cette saisine, le Haut Conseil a procédé à l'examen de ce projet de norme nationale selon la méthodologie décrite ci-dessous ; étant précisé que se plaçant dans le cadre du premier alinéa du II de l'article L. 822-11 précité, il ne s'est pas prononcé sur les réseaux.

### *2- METHODOLOGIE*

Le projet de norme a été examiné par la Commission juridique et par la Commission relative à l'appel public à l'épargne.

La Commission relative à l'appel public à l'épargne a auditionné :

- Monsieur TUDEL, Président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.
- Monsieur NICOLAS, Vice-Président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, Président du CENA.
- Monsieur Le PORTZ, Président du Comité de déontologie et d'indépendance.

- Monsieur NAHUM, Président du Conseil supérieur de l'ordre des experts comptables.
- Monsieur LEBEGUE, Président de l'Institut Français des Administrateurs et Président de comités d'audit.
- Monsieur SANTI, Directeur financier d'INTER-PARFUMS accompagné de Monsieur SCHLATTER.
- Monsieur RIVIERE, Commissaire aux comptes, Président du groupe de travail ayant élaboré le projet de norme « périmètre ».
- Monsieur PILLOIS, Directeur de l'audit interne de PUBLICIS.
- Monsieur FIELD, Secrétaire général de SAINT GOBAIN accompagné de Madame LEPINAY, Directrice des affaires économiques, financières et fiscales du MEDEF.
- Madame LUSTMAN, Secrétaire générale de la Commission de contrôle des assurances accompagnée de Monsieur RUEL, Secrétaire de la commission, responsable des questions de droit public à la Commission de contrôle des assurances.
- Madame NOUY, Secrétaire générale de la Commission bancaire accompagnée de Monsieur FERNANDEZ-BOLLO, Directeur des services et du secrétariat juridiques de la Commission bancaire.
- Monsieur GANDOIS, Vice-Président du Conseil d'administration de SUEZ et Président du comité d'audit du groupe DANONE.
- Monsieur CLOISEAU, Directeur financier du groupe LAFARGE.
- Monsieur REMON, Président du cabinet DEMINOR.
- Monsieur VASSOR, Président de DELOITTE FRANCE accompagné de Monsieur AZIERES.
- Monsieur RICOL, Président de l'IFAC.
- Monsieur ANGLADE, Président de PRICE WATERHOUSE COOPERS-FRANCE et membre du Comité de direction mondial.

Le Haut Conseil s'est ensuite prononcé lors de sa séance plénière du 1<sup>er</sup> juillet 2004.

### *3- AVIS DU HAUT CONSEIL*

Le Haut Conseil, compte tenu des motifs exposés ci-après, **émet un avis défavorable à l'homologation du projet de norme dont il a été saisi.**

### 3.1- OPPORTUNITE D'ETABLIR UNE NORME RELATIVE AU PERIMETRE DES MISSIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Le Haut Conseil considère que le principe d'une norme chapeau dite « périmètre » ne correspond pas suffisamment aux attentes des acteurs économiques. Il ressort en effet de la consultation de place qu'une forte majorité des acteurs et décideurs économiques n'adhèrent pas à une approche conceptuelle telle que celle qui a conduit à l'adoption de ce projet de norme. Ils préféreraient que soit retenue, pour une telle norme, une approche descriptive, leur fournissant des indications précises sur ce qu'un commissaire aux comptes est en droit de faire.

Le Haut Conseil considère également que le projet de norme qui lui est soumis ne satisfait pas aux exigences posées par la loi de sécurité financière. En effet, les normes d'exercice professionnel, mentionnées au premier alinéa du II de l'article L. 822-11 précité, ont pour objet de déterminer les diligences directement liées à la mission.

Par ailleurs, les prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes peuvent revêtir des formes et des modalités différentes. En raison de leur absence d'uniformité, ces prestations ne sauraient faire l'objet d'une qualification a priori, par l'intermédiaire d'une norme.

Dès lors, il convient que la Compagnie nationale établisse, non pas une seule norme dite « périmètre » mais un ensemble de normes, selon le dispositif décrit ci-après.

### 3.2- DISPOSITIF A RETENIR

Le Haut Conseil rappelle que les normes d'exercice professionnel ayant pour objet de déterminer les diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes se distinguent des normes établissant des diligences qui relèvent de la mission même de certification des comptes et qui figurent dans le référentiel normatif actuel de la Compagnie nationale.

Cette distinction implique que ce référentiel comporte à l'avenir des normes correspondant à deux catégories de diligences, celles relevant de la mission légale de commissaire aux comptes et celles qui sont liées directement à cette mission.

C'est pourquoi, il reviendra à la Compagnie nationale de compléter ce référentiel ou de le moderniser en introduisant des normes sur les diligences à mettre en œuvre à l'occasion notamment :

- d'opérations d'acquisition ;
- d'opérations de cession ;
- de consultations demandées aux commissaires aux comptes ayant un impact direct sur les comptes ;

- de vérifications à faire dans un contexte de fraude ;
- de l'élaboration du rapport sur le contrôle interne ;
- des interventions du commissaire aux comptes dans l'entreprise en difficulté ;
- des interventions du commissaire aux comptes en matière environnementale.

Le Haut Conseil précise que cette liste n'a en aucun cas un caractère exhaustif.

Le Haut Conseil rappelle aussi que le code de déontologie précisera les missions interdites aux commissaires aux comptes.

En complément de ce dispositif, le Haut Conseil considère qu'il lui appartiendra, dans le cadre de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret du 12 août 1969, d'apprécier au cas par cas la nature des prestations effectuées par les commissaires aux comptes, au regard de l'incompatibilité posée par le premier alinéa du II de l'article L. 822-11 précité.

AVIS RENDU PAR LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES EN APPLICATION DE L'ARTICLE L. 822-16 DU CODE DE COMMERCE SUR L'AVANT-PROJET DE CODE DE DEONTOLOGIE ETABLI PAR LA COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES

## **I- INTRODUCTION**

### *A- ELEMENTS DE CONTEXTE*

La qualité de l'information comptable et financière, condition impérative d'un fonctionnement satisfaisant des marchés financiers, a été périodiquement en France, l'objet d'interventions par le législateur.

Récemment, la loi de sécurité financière a érigé l'indépendance du commissaire aux comptes en principe garanti par la loi. Elle a institué le Haut Conseil du commissariat aux comptes et conféré aux impératifs déontologiques de la profession une valeur désormais réglementaire, soulignant la contribution des commissaires aux comptes à une mission d'intérêt général.

Le Code de déontologie est applicable à l'ensemble des commissaires aux comptes exerçant sur le territoire national. Il aura également des impacts concernant les structures en réseau exerçant des missions d'auditeur ou délivrant des prestations à l'étranger pour des entités contrôlées ou contrôlant les personnes dont les comptes sont certifiés.

Les manquements à ce Code seront disciplinairement sanctionnés. La violation des incompatibilités pourra être pénalement sanctionnée.

### *B- SAISINE*

En application de l'article L. 822-16 du Code de commerce, le garde des sceaux a, le 1<sup>er</sup> juillet 2004, saisi pour avis le Haut Conseil, d'un avant-projet de Code de déontologie établi par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes. Il a, depuis cette saisine, été destinataire des avis rendus par l'Autorité des marchés financiers, la Commission bancaire et la Commission de contrôle des assurances, des mutuelles et des institutions de prévoyance.

### *C- METHODOLOGIE ET OBJECTIFS*

Le texte proposé a été examiné par chacune des commissions spécialisées du Haut Conseil afin de garantir, à l'image de sa composition, une approche pluridisciplinaire des travaux. Il a mené sa réflexion en s'appuyant sur des sources nationales, comme le Code de déontologie professionnelle ou les avis du Comité de déontologie de l'indépendance, et internationales, comme le Code d'éthique de l'International Federation of Accountants. Il a aussi tenu compte des audits de représentants

d'entreprises, d'utilisateurs de comptes et de professionnels, effectuées par les commissions spécialisées dans le cadre de précédents travaux sur le périmètre de la mission du commissaire aux comptes ou réalisées à l'occasion de la présente saisine. Le Haut Conseil a pu ainsi mesurer les conséquences du futur Code de déontologie sur l'ensemble des acteurs économiques et professionnels concernés par le commissariat aux comptes.

Le Haut Conseil tient à rappeler que ce Code a vocation à régir la déontologie quels que soient le mode d'exercice du commissariat aux comptes et la dimension de l'entité dont les comptes sont certifiés.

Sur le fond, le Haut Conseil s'est fixé comme objectif de porter une appréciation sur la pertinence des obligations déontologiques figurant au projet et de s'assurer que l'ensemble du dispositif proposé permette un exercice, en toute indépendance, du commissariat aux comptes. Il a également analysé sa cohérence juridique avec le Code de commerce et évalué sa lisibilité juridique. A cet égard, le Haut Conseil a veillé, tout au long de son analyse, à ce que le Code de déontologie ne se substitue pas à la loi de sécurité financière. Il s'est aussi assuré que celle-ci était strictement appliquée. Il souhaite en particulier que ce Code ne constitue pas un ensemble de normes générales et abstraites mais un texte décrivant les comportements déontologiques que doit adopter le commissaire aux comptes.

Sur la forme, même s'il ne relevait pas de sa mission de procéder à une réécriture du texte, le Haut Conseil a souhaité proposer des rédactions lorsque des interprétations étaient susceptibles d'affaiblir les dispositions du Code. Ce dernier doit en effet être compris tant par les professionnels que par les juges de la sanction. Les chefs d'entreprises doivent également savoir ce que leur auditeur est autorisé à faire.

#### *D- APPRECIATIONS D'ORDRE GENERAL ET ORIENTATIONS RETENUES PAR LE HAUT CONSEIL*

Le Haut Conseil approuve la logique du plan proposé par la Compagnie. Ce dernier doit être maintenu dans la mesure où les thèmes abordés par le projet répondent aux nouvelles exigences posées par le Code de commerce. Il estime toutefois que le Code de déontologie doit être plus rigoureux juridiquement afin de ne s'écarter, ni de son objet déontologique, ni des textes ou principes de valeur supérieure fixant les règles du commissariat aux comptes. Il lui paraît également nécessaire que sa forme soit améliorée.

Le texte proposé comporte en effet trop d'imprécisions terminologiques ou de termes sans signification juridique. Il recourt également trop souvent à des termes différents pour désigner des situations juridiquement identiques.



Le Haut Conseil a porté une attention particulière à quatre thèmes figurant dans le projet : les principes fondamentaux de comportement, les réseaux, les interdictions et les incompatibilités.

Par ailleurs, il préconise que le Code systématise la saisine du Haut Conseil et que les mesures de sauvegarde mises en place par le commissaire aux comptes fassent l'objet d'une vérification lors des contrôles périodiques.

### 1- LES PRINCIPES FONDAMENTAUX DE COMPORTEMENT

Le projet traite dans les titres I à III des qualités que doit posséder un commissaire aux comptes ainsi que des obligations générales auxquelles il doit se conformer tant au moment de l'acceptation d'un mandat qu'au cours de la mission légale. Ces titres concernent les rapports que le commissaire aux comptes entretient, aussi bien avec l'entité contrôlée qu'avec ses confrères. A cet égard, le Haut Conseil souhaite que le texte décrive plus clairement ces qualités et ces obligations, dont certaines doivent être érigées en véritable principe sous-tendant l'exercice du commissariat aux comptes. Il lui paraît également nécessaire de mettre en exergue, dans le Code de déontologie, une double obligation consistant pour le commissaire aux comptes, à vérifier qu'il se trouve bien en conformité avec les textes légaux et ce code et à l'obliger, s'il se trouve dans une situation qui n'est pas visée directement par ces textes, à mettre en place des mesures de sauvegarde. Cette démarche devra ainsi lui permettre d'éliminer la cause des risques déontologiques ou d'en atténuer les effets. Pour le cas où les mesures de sauvegarde ne permettraient pas de régulariser la situation, le commissaire aux comptes devra en tirer toutes les conséquences et envisager de mettre un terme à sa mission. Le Haut Conseil suggère également que le commissaire aux comptes accompagne cette démarche d'une vérification documentée de la situation à laquelle il se trouve confronté et saisisse, le cas échéant, le Haut Conseil.

### 2- LES RESEAUX

Le Haut Conseil a porté une attention particulière à la question des réseaux. Il n'est pas d'avis de définir dans un Code de déontologie la notion de réseau dont les éléments constitutifs figurent dans la loi. Le Haut Conseil considère en effet qu'il ne revient pas à un Code de déontologie de compléter une définition légale. Par ailleurs, il peut être relevé qu'une définition comportant une liste de critères exhaustifs empêcherait tant les professionnels que le juge de tenir compte de situations méconnues à ce jour. Une telle méthode serait contre-productive et irait à l'encontre de l'esprit de la loi de sécurité financière. Le Haut Conseil a donc entendu traiter la question des réseaux, d'une manière différente, en se plaçant du côté du professionnel.

Il propose à cet égard un système préventif et ouvert permettant au commissaire aux comptes de savoir s'il se trouve ou non placé dans une situation de réseau. Pour ce faire, il suggère que le Code comporte une grille de lecture, sous forme de liste indicative, permettant au commissaire aux

comptes d'adopter une démarche réactive pour le cas notamment où son appartenance à un réseau le placerait dans une situation interdite ou incompatible. Cette liste devra rester ouverte et permettra d'appréhender ainsi toute situation non connue à ce jour.

### **3- LES INTERDICTIONS**

Le Haut Conseil souscrit à un certain nombre d'interdictions figurant à l'article 10 du projet. Il relève cependant que ces interdictions ne doivent, ni être exhaustives, ni revêtir une formulation trop synthétique. Elles ne doivent pas affecter l'interdiction posée par le Code de commerce. Elles ne constituent en effet qu'une alerte pour le commissaire aux comptes sur des situations qui manifestement sont en contradiction avec la loi ou qui le placent dans une zone à risque. La liste des interdictions figurant à l'article 10 a été reformulée pour mieux tenir compte des missions qui paraissent ne pas entrer dans la mission légale du commissaire aux comptes. Outre un certain nombre de prestations énumérées de façon non exhaustive, cette liste interdit toute situation d'auto-révision. Par ailleurs, le Haut Conseil a été amené à constater que le projet de Code n'avait pas tiré les bonnes conséquences, en termes d'obligations déontologiques, des dispositions issues de la loi de sécurité financière relatives aux interdictions. Il propose donc une réécriture en ce sens des articles 10 et 24. Le Haut Conseil estime aussi nécessaire, concernant une situation de réseau, que le Code de déontologie comporte une obligation pour le commissaire aux comptes de saisir le Haut Conseil en cas de doute.

### **4- LES INCOMPATIBILITES**

Concernant les incompatibilités, le Haut Conseil a procédé à des réécritures partielles du texte. Il considère que ce dernier doit mieux viser les personnes concernées par ces incompatibilités et adopter des terminologies plus proches de la loi. Par ailleurs, il est d'avis d'étendre les situations génératrices d'incompatibilités à d'autres cas que ceux prévus par le projet. Ce dernier est trop limitatif, en ce sens que ne sont pas pris en compte le groupe dans lequel interviennent ces situations et le réseau en tant que prestataire de services. Tout comme pour les interdictions, le Haut Conseil souhaite prévenir les situations d'auto-révision, ainsi que d'autres situations, citées de façon non exhaustive, qui affectent l'indépendance du commissaire aux comptes. Le régime des incompatibilités ainsi proposé est extrêmement novateur et sans précédent pour la profession. Il s'inscrit toutefois dans le droit fil de la loi de sécurité financière.

### **5- SAISINE DU HAUT CONSEIL ET CONTROLES PERIODIQUES**

Le Haut Conseil souhaite rendre plus systématique sa saisine en cas de doute du commissaire aux comptes au regard des règles déontologiques. Cette démarche se retrouve notamment sous la forme d'un principe général introduit au niveau des mesures de sauvegarde. Plus particulièrement, la saisine du Haut Conseil est préconisée lorsque le commissaire aux comptes est confronté à des questions touchant son appartenance à un réseau.

Par ailleurs, le Haut Conseil préconise que le commissaire aux comptes documente ses différentes appréciations portées sur les situations déontologiques. Cette documentation permettra d'apprécier, au travers des contrôles périodiques, l'adéquation des mesures prises et des risques appréhendés.

## *II- COMMENTAIRES SUR LES ARTICLES*

### *ARTICLE 1ER*

L'article 1<sup>er</sup> du Code de déontologie définit la mission d'intérêt général du commissaire aux comptes en la rapportant à une notion de mission légale.

Le Haut Conseil suggère d'adopter une rédaction plus claire de l'article 1er introduisant mieux l'objet du Code de déontologie. Il souhaite que la notion de mission d'intérêt général soit mieux mise en exergue et que le lien à faire entre cette mission, la déontologie et la vérification par des contrôles périodiques du respect de ces principes, soit clarifié.

Le Haut Conseil suggère également que la question de l'application des règles professionnelles par le commissaire aux comptes soit uniquement traitée à l'article 14.

### *ARTICLE 2*

Le Haut Conseil considère que si la première phrase de l'article 2 du projet de Code rappelle une évidence, à savoir l'obligation faite au commissaire aux comptes de respecter les dispositions légales et réglementaires, en revanche, la seconde phrase ne distingue pas assez, en terme de hiérarchie des normes, les différentes règles de droit, des pratiques professionnelles, auxquelles il doit se conformer.

Il relève que l'article 2 recoupe l'article 14 qui énonce une règle similaire sous le paragraphe relatif à la conduite de la mission par le commissaire aux comptes, tout en se référant à une autre hiérarchie des normes.

Ces articles apparaissent donc à la fois redondants et contradictoires et ne peuvent qu'entraîner une lecture confuse de leurs dispositions par le professionnel. En conséquence, le Haut Conseil préconise une rédaction simplifiée de l'article 2 qui ne fasse désormais référence qu'aux dispositions légales et réglementaires et de réécrire l'article 14 qui doit fixer la valeur juridique des normes et des bonnes pratiques professionnelles s'imposant au commissaire aux comptes.

### ARTICLE 5 - COMPETENCE

Afin d'éviter une redondance avec des dispositions réglementaires, le Haut Conseil préconise que l'article 5 ne se réfère pas à la pratique professionnelle continue. En outre, il propose d'ajouter un nouveau critère de compétence, à savoir l'évaluation par le commissaire aux comptes de ses propres limites quant à l'exercice de sa mission. Corrélativement, il aurait une obligation de recueillir, dès que nécessaire, l'avis d'experts.

### ARTICLE 6 - INDEPENDANCE

L'article 6 définit l'indépendance en se référant à une notion de réalité ou d'apparence d'indépendance. Le Haut Conseil considère que l'indépendance et l'apparence d'indépendance doivent être cumulativement exigées.

### ARTICLE 9 - DISCRETION

Le Haut Conseil propose une modification rédactionnelle de l'article 9 qui ne vise pas clairement, en l'état, ce qui relève du secret professionnel ou du devoir de discrétion. Le Haut Conseil s'interroge aussi sur la finalité du dernier alinéa de cette disposition.

### ARTICLE 10 – SITUATIONS INTERDITES

Le Haut Conseil relève que le 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 10 interdit au commissaire aux comptes d'accomplir pour la personne dont il certifie les comptes, ou pour toute personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, des actes autres que ceux entrant dans les diligences directement liées à la mission.

Le Haut Conseil fait observer que cette hypothèse correspond à celle prévue à l'article L. 822-11, II, alinéa 1<sup>er</sup> du Code de commerce, à savoir l'interdiction faite au commissaire aux comptes de fournir à la personne dont il certifie les comptes ainsi qu'à toute personne qui la contrôle ou est contrôlée par elle, « *tout conseil ou prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel mentionnées au sixième alinéa de l'article L. 821-1 du Code de commerce* ». Il suggère donc que le Code de déontologie adopte la rédaction figurant au Code de commerce.

Le projet de Code de déontologie prévoit une approche stricte des interdictions en établissant une liste. Le Haut Conseil souscrit à une telle démarche mais souligne que cette liste ne doit pas être exhaustive afin de ne pas affaiblir l'interdiction énoncée par la loi.

Dans un souci de logique et de clarté, il propose des retouches à la rédaction et au classement des termes de cette liste. En particulier, la liste amendée inclut le principe de l'interdiction de toute situation d'auto-

révision, ainsi que d'un certain nombre de prestations citées non limitativement.

#### *ARTICLE 11 – CARACTERISTIQUES DE L'APPROCHE PAR LES RISQUES*

Le Haut Conseil propose une rédaction de l'article 11 faisant office de chapeau aux mesures de sauvegarde qui sont développées à l'article 12. L'article 11 explicite les caractéristiques de l'approche par les risques, à savoir l'identification des risques susceptibles d'affecter l'exercice de la mission légale. Le Haut Conseil propose que le commissaire aux comptes applique cette démarche notamment aux éventuelles conséquences de son appartenance à un réseau.

#### *ARTICLE 12 – MESURES DE SAUVEGARDE*

Le Haut Conseil s'est attaché à expliciter le principe de mesures de sauvegarde. Il s'agit pour le commissaire aux comptes d'éliminer les causes ou de réduire les effets des risques mentionnées à l'article 11, et ce, afin de mener à bien sa mission conformément aux dispositions légales et réglementaires.

A l'occasion de l'analyse des mesures de sauvegarde, le Haut Conseil suggère d'intégrer une démarche active d'interrogation et d'information à la charge du commissaire aux comptes. Ainsi, l'acceptation, l'exercice même de la mission légale et la démission sont autant d'étapes au cours desquelles le commissaire aux comptes se doit d'appliquer cette démarche.

Le Haut Conseil propose également de contraindre le commissaire aux comptes à analyser sa situation au regard des risques qui l'entourent et à justifier sa position. En outre, lorsqu'il sera confronté à une situation créant un doute sérieux, le commissaire aux comptes devra saisir le Haut Conseil, après en avoir informé le président de la compagnie régionale concernée.

#### *ARTICLE 14 – CONDUITE DE LA MISSION PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES*

Tout comme pour l'article 2, le Haut Conseil considère que les dispositions de cet article ne tirent pas les bonnes conséquences du principe de hiérarchie des normes. En effet, le commissaire aux comptes doit exercer sa mission en respectant les normes professionnelles qui, en application de la loi de sécurité financière, s'entendent comme des normes homologuées par le garde des sceaux. En revanche, le principe du respect par les commissaires aux comptes des bonnes pratiques reconnues par le Haut Conseil doit être tempéré. En effet, ces bonnes pratiques ne peuvent pas être considérées comme des normes générales et abstraites et doivent pouvoir être écartées lorsque la situation concrète le justifie.

Le Haut Conseil préconise aussi de conserver, en tant qu'usage professionnel, le référentiel normatif établi par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes avant l'entrée en vigueur de la loi de sécurité financière. Toutefois, ce référentiel n'aurait de valeur qu'à la condition de

ne pas être contraire au Code de commerce et jusqu'à son remplacement par des normes établies conformément à la loi de sécurité financière.

#### *ARTICLE 15 – ORGANISATION DE LA STRUCTURE D'EXERCICE PROFESSIONNEL INTERNE*

Le Haut Conseil estime que la structure d'exercice professionnel du commissariat aux comptes, qu'elle soit en nom propre ou sous forme sociale, doit permettre au commissaire aux comptes d'assurer au mieux la prévention des risques ainsi que la bonne exécution de la mission, tout en étant en conformité avec l'ensemble des dispositions légales et réglementaires. A cet effet, le Haut Conseil propose de mieux décrire la nécessité pour la structure de mettre en place une organisation, et tout particulièrement une documentation appropriée, qui permettent d'atteindre cet objectif.

#### *ARTICLE 16 – RECOURS A DES COLLABORATEURS ET EXPERTS*

L'article 16 envisage le recours par le commissaire aux comptes à des collaborateurs et des experts. Le Haut Conseil estime que la rédaction de cet article laisse craindre la possibilité de recourir à des délégations partielles de pouvoir, ce qui n'est pas souhaitable.

#### *ARTICLE 17 – EXERCICE DE LA MISSION PAR PLUSIEURS COMMISSAIRES AUX COMPTES*

Le Haut Conseil suggère que la question de l'application des normes professionnelles ne soit traitée qu'à l'article 14. En conséquence, il propose de supprimer la partie de cet article faisant référence à ces normes.

#### *ARTICLE 18 – ROTATION*

Le Haut Conseil considère que l'article 18 laisse entendre qu'un commissaire aux comptes, remplacé dans le cadre de la procédure de rotation, pourrait continuer d'intervenir sur le dossier concerné dans des fonctions autres que celles de signataire ou d'associé en charge de la revue indépendante.

Le Haut Conseil estime aussi que ces interventions ne sont pas appréhendées de manière assez exigeante. Il suggère donc une rédaction permettant de prohiber les situations dans lesquelles le commissaire aux comptes sortant pourrait continuer d'interférer dans la mission de son successeur.

#### *ARTICLE 19 – POURSUITE ET RENOUVELLEMENT DU MANDAT*

Le Haut Conseil souhaite mieux faire ressortir l'obligation pour le commissaire aux comptes de vérifier, tant lors de l'acceptation ou de l'exercice de sa mission qu'au moment du renouvellement de son mandat,

que les conditions de respect des exigences légales et réglementaires sont toujours réunies.

#### *ARTICLE 20 – DEMISSION*

L'article 20 décrit les situations dans lesquelles le commissaire aux comptes peut démissionner. Le Haut Conseil souhaite que le dispositif soit affermi en prohibant toute démission intempestive du commissaire aux comptes. Il propose donc de préciser que la démission du commissaire aux comptes ne constitue en aucun cas un procédé lui permettant de contourner ses obligations légales. Par ailleurs, le Haut Conseil préconise d'obliger le commissaire aux comptes à vérifier s'il se trouve placé dans une éventuelle situation de contournement de ses obligations légales.

#### *ARTICLE 21 – SUCCESSION DE MISSIONS*

Le Haut Conseil souhaite que soient mises en évidence les précautions que doivent prendre les commissaires aux comptes afin d'éviter tout risque d'auto-révision susceptible d'apparaître en cas de succession de missions.

#### *ARTICLE 22 – SUCCESSION ENTRE CONFRERES*

Le Haut Conseil tient à ce que soit mise en exergue l'obligation pour un commissaire aux comptes, succédant à l'un de ses confrères en tant que titulaire ou suppléant, de s'assurer que la démission ou le non renouvellement du mandat de ce confrère ne soient pas motivés par sa volonté, ou celle des dirigeants sociaux de la personne dont les comptes sont certifiés, de contourner la loi.

Le Haut Conseil relève aussi que, pour une meilleure chronologie du Code, les articles 21 et 22 pourraient suivre l'article 13.

#### *ARTICLE 23 – APPARTENANCE A UN RESEAU*

Le Haut Conseil rappelle que le Code de déontologie n'a pas reçu du législateur, de délégation pour définir le réseau ou l'intérêt économique commun. Il ne lui appartient ni de modifier ni de compléter le sens des dispositions légales. En revanche, en application de l'alinéa 2 du I de l'article L. 822-11, du Code de commerce, il lui revient le soin de préciser les situations affectant l'indépendance du commissaire aux comptes. Il s'agit d'ailleurs de l'objet même du Code, à savoir instituer des obligations déontologiques.

Cependant, pour ne pas laisser démunis les professionnels en attente d'une grille de lecture sur la question des réseaux, le Haut Conseil suggère que le Code de déontologie énumère un certain nombre d'indices qui permettront au commissaire aux comptes d'apprécier s'il se trouve ou non placé dans une situation de réseau. Cette liste d'indices, par essence, n'est pas limitative et laisse la possibilité aux professionnels et au juge de tenir compte d'autres indices. Le Haut Conseil souhaite que le système qu'il

préconise reste ouvert à des situations qui seraient méconnues à ce jour. Conformément à l'approche de la mission par l'identification des risques déontologiques, la liste proposée par le Haut Conseil doit permettre au commissaire aux comptes d'identifier les situations susceptibles de le placer sous une forme d'exercice en réseau. Le Haut Conseil souhaite par ailleurs inciter le commissaire aux comptes à retenir une démarche réactive face à une telle situation en lui demandant de documenter sa position et, en cas de doute, de saisir le Haut Conseil.

**ARTICLE 24 – FOURNITURE DE PRESTATIONS DE SERVICES PAR UN MEMBRE DU RESEAU A LA PERSONNE DONT LES COMPTES SONT CERTIFIES**

Le Haut Conseil constate que l'article 24 du projet de code traite d'une hypothèse prévue à l'alinéa 2 du II de l'article L. 822-11 du Code de commerce : la fourniture d'une prestation de services, à une société dont les comptes sont certifiés par un commissaire aux comptes, par un membre de son réseau. Le projet de Code applique à tort à cette hypothèse le régime d'interdiction prévu par l'article L. 822-11, II, alinéa 1<sup>er</sup> du Code de commerce qui concerne uniquement les prestations fournies par le commissaire aux comptes.

Le Haut Conseil rappelle que le Code de commerce, en cas de fourniture de prestations de services par un membre de son réseau à la personne dont les comptes sont certifiés, assouplit le principe d'interdiction figurant à l'article L. 822-11, II, alinéa 1, du Code de commerce précité qui s'impose au seul commissaire aux comptes qui certifie les comptes. Dans le cadre de cet assouplissement, il revient en effet au Haut Conseil le soin d'apprécier, au cas par cas, si les prestations sont directement liées ou non à la mission de commissaire aux comptes.

Il propose donc une autre rédaction de l'article 24 qui tire les conséquences au plan déontologique de l'article L. 822-11, II, alinéa 2 du Code de commerce. Ainsi, il est rappelé que les prestations pouvant être fournies par un membre du réseau à la personne dont les comptes sont certifiés sont des prestations directement liées à la mission de commissaire aux comptes selon l'appréciation du Haut Conseil. Par conséquent, le commissaire aux comptes devra justifier avoir procédé à l'analyse de la situation et, en cas de doute, devra saisir le Haut Conseil qui appréciera si les prestations de services sont directement liées à la mission.

Enfin, le Haut Conseil propose de transférer sous le titre relatif aux honoraires la disposition relative à la facturation d'une prestation directement liée à la mission et effectuée par un membre du réseau à la demande du commissaire aux comptes. Cette hypothèse de facturation ne concerne pas l'hypothèse du nouvel article tel que proposé par le Haut Conseil.



**ARTICLE 25 – FOURNITURE DE PRESTATIONS DE SERVICES PAR UN MEMBRE DU RESEAU A UNE PERSONNE CONTROLEE OU QUI CONTROLE LA PERSONNE DONT LES COMPTES SONT CERTIFIES**

L'article 25 du projet couvre le cas des prestations de services données aux sociétés contrôlantes et contrôlées de l'entité dont les comptes sont certifiés. Il ne répond que partiellement au besoin de clarification de ces situations. Le Haut Conseil estime en effet que le Code de déontologie doit décrire ces situations qui affectent l'indépendance du commissaire aux comptes certifiant les comptes, conformément au deuxième alinéa de l'article L. 822-11, I, du Code de commerce.

Le Haut Conseil souhaite, en proposant une liste des prestations effectuées par un membre du réseau affectant l'indépendance du commissaire aux comptes, préciser clairement ces situations, sans toutefois en donner une liste exhaustive. Cette liste décrit notamment toute situation d'auto-révision comme une incompatibilité, ainsi que d'autres situations pouvant affecter l'indépendance du commissaire aux comptes. Il souhaite également faire observer que le respect de cette disposition fera l'objet de vérifications à l'occasion des contrôles périodiques.

**OBSERVATIONS LIMINAIRES A PROPOS DU TITRE V**

Le Haut Conseil estime nécessaire de revoir la rédaction du projet du titre V qui, au regard des dispositions du Code de commerce, est tantôt trop souple, tantôt trop rigide.

Le Haut Conseil propose donc des formulations qui, au lieu de poser des interdictions, définissent, conformément à l'article L. 822-11, I, alinéa 2 du Code de commerce, les situations incompatibles avec la fonction de commissaire aux comptes. Il propose également de reclasser de manière logique les différentes situations créant des incompatibilités et de clarifier le texte, notamment à propos des personnes concernées par ces incompatibilités et des entités dans lesquelles elles s'exercent.

Enfin, il suggère de remplacer le terme « cabinet », qui n'est pas un concept juridique, par le terme « société de commissaires aux comptes ».

**ARTICLE 28 – LIENS PERSONNELS**

Le Haut Conseil s'est attaché à clarifier le champ d'application de l'article 28 qui traite des liens personnels. Il propose d'ajouter le commissaire aux comptes lui-même qui n'était pas initialement visé par l'incompatibilité. Il estime également que cet article ne doit pas restreindre à la seule famille légitime, les différentes incompatibilités personnelles.

**ARTICLE 29 – ABSENCE DE LIENS FINANCIERS AVEC LA PERSONNE CONTROLEE**

L'article 29 du projet de Code, relatif aux liens financiers, cantonne son champ d'application à la seule personne dont les comptes sont certifiés.

Le Haut Conseil estime que les liens financiers doivent aussi concerner les sociétés contrôlantes et contrôlées. Par ailleurs, il propose de mieux décrire les liens créant une incompatibilité. En effet, le recours dans plusieurs alinéas à l'adverbe notamment est de nature à ne plus circonscrire les liens financiers incompatibles. Le Haut Conseil souhaite aussi ajouter comme lien financier, la détention indirecte des titres de la société, et ce, afin d'éviter des risques de portage. En revanche, il suggère d'autoriser la détention de titres d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières faisant appel public à l'épargne.

Le Haut Conseil considère que la possibilité pour le commissaire aux comptes de détenir des titres négociables souscrits auprès d'un établissement financier ou de crédit, est une régression. Il préconise donc sa suppression.

#### *ARTICLE 30 – LIENS PROFESSIONNELS*

Le Haut Conseil est d'avis de distinguer les liens professionnels concomitants à la mission du commissaire aux comptes, des liens antérieurs à cette mission. A cette fin, il propose de scinder l'article en deux.

Le projet de Code a défini comme liens professionnels antérieurs, toute prestation effectuée par le commissaire aux comptes personne physique dans les 5 ans précédant l'acceptation de la mission. Le Haut Conseil suggère de ne pas restreindre aux seules personnes physiques ces incompatibilités. Il suggère également d'étendre les situations génératrices d'incompatibilités aux prestations réalisées par des sociétés de commissaires aux comptes ou par un membre du réseau auquel appartient le commissaire aux comptes. En revanche, il réduit à 3 ans le délai au cours duquel a été réalisé la prestation. Par ailleurs, il souhaite limiter les prestations concernées, aux évaluations comptables financières, prévisionnelles ainsi qu'à l'élaboration de montages financiers sur lesquels le commissaire aux comptes serait amené à porter une appréciation dans le cadre de sa mission.

#### *ARTICLE 32 – HONORAIRES DE LA MISSION*

Le Haut Conseil propose d'ajouter à cet article, la disposition relative à la facturation par le commissaire aux comptes d'une prestation directement liée à la mission effectuée par un membre du réseau.

#### *ARTICLE 34 – RAPPORT ENTRE LE TOTAL DES HONORAIRES ET LE TOTAL DES REVENUS*

Le Haut Conseil propose une rédaction qui distingue mieux les cas de figure selon les modes d'exercice du commissariat aux comptes.

#### *ARTICLE 35 – PUBLICITE DES HONORAIRES*

Le Haut Conseil se propose de clarifier les mesures que doit prendre le commissaire aux comptes afin de satisfaire aux obligations de déclaration d'honoraires auxquelles il est soumis.

**TITRE VII : PUBLICITE**

Le Haut Conseil suggère une rédaction des dispositions relatives à la publicité, conforme aux directives européennes.

**CODE DE DEONTOLOGIE**

*Version amendée par le Haut Conseil du commissariat aux comptes*

**ARTICLE 1ER**

Le commissaire aux comptes exerce une mission d'intérêt général dans les conditions fixées par la loi.

Le présent code définit la déontologie à laquelle est soumis le commissaire aux comptes dans l'accomplissement de sa mission. Ses dispositions s'imposent à tout commissaire aux comptes, quel que soit son mode d'exercice.

L'application des dispositions du présent code fait l'objet de vérifications lors des inspections et des contrôles auxquels sont soumis les commissaires aux comptes.

**ARTICLE 2**

Le commissaire aux comptes doit se conformer aux lois et règlements ainsi qu'aux dispositions du présent code sous peine de sanctions.

**TITRE I PRINCIPES FONDAMENTAUX DE COMPORTEMENT****ARTICLE 3 – INTEGRITE**

Le commissaire aux comptes exerce sa profession avec honnêteté et droiture. Il s'abstient, en toutes circonstances, de tout agissement contraire à l'honneur et à la probité.

**ARTICLE 4 – IMPARTIALITE**

Dans l'exercice de ses missions, 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 évite toute situation qui pourrait l'exposer à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité.

#### *ARTICLE 5 – COMPETENCE*

Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient en permanence un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation.

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 qu'ils reçoivent et maintiennent un niveau de formation approprié.

Lorsqu'il n'a pas les compétences requises pour effectuer lui-même certains contrôles indispensables à l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes, pour les mener à bien, fait appel à des experts indépendants.

#### *ARTICLE 6 – INDEPENDANCE*

Le commissaire aux comptes doit être indépendant.

L'indépendance pour le commissaire aux comptes se caractérise par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi.

#### *ARTICLE 7 – CONFLITS D'INTERETS*

Le commissaire aux comptes doit éviter toute situation de conflits d'intérêts.

Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui pourrait compromettre son indépendance ou qui pourrait être raisonnablement perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission.

#### *ARTICLE 8 – CONFRATERNITE*

Les commissaires aux comptes entretiennent entre eux des rapports de confraternité. Ils se gardent de tous actes ou propos déloyaux à l'égard d'un confrère ou susceptibles de ternir l'image de la profession.

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 leurs compagnies respectives.

#### *ARTICLE 9 – DISCRETION*

Le commissaire aux comptes respecte le secret professionnel auquel la loi le soumet.

Il fait preuve de prudence et de discrétion dans l'utilisation des informations qui concernent des personnes à l'égard de qui il n'a pas de mission légale.

Il ne communique les informations qu'il détient qu'aux personnes qualifiées pour en connaître.

## ***TITRE II INTERDICTIONS – RISQUES ET MESURES DE SAUVEGARDE***

### ***SECTION I - INTERDICTIONS***

#### ***ARTICLE 10 – SITUATIONS INTERDITES***

Il est interdit au commissaire aux comptes de fournir à la personne dont il certifie les comptes, ou aux personnes qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du Code de commerce, tout conseil ou toute prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel.

Sans préjudice d'autres interdictions résultant de l'alinéa précédent, il lui est notamment interdit :

- de réaliser toute prestation de nature à le mettre dans la position d'avoir à se prononcer sur des documents, des évaluations ou des prises de positions qu'il aurait contribué à élaborer ;
- d'accomplir des actes de gestion ou d'administration, directement ou par substitution aux dirigeants ;
- de procéder à des recrutements de personnel ;
- de rédiger des actes ou d'assurer le secrétariat juridique ;
- de procéder à un maniement ou séquestre de fonds ;
- de tenir la comptabilité, de préparer et établir les comptes, d'élaborer une information financière ou une communication financière ;
- d'effectuer une mission de commissariat aux apports et à la fusion ;
- de mettre en place des mesures de contrôle interne ;
- d'effectuer, en dehors de sa mission légale, des évaluations, actuarielles ou non, d'éléments destinés à faire partie des comptes ou de l'information financière ;
- de participer à un processus de prise de décision, au travers de missions de conception ou de mise en place de systèmes d'informations financières ;
- d'élaborer des montages juridiques, financiers ou fiscaux ou des modalités de financement, notamment dans le cadre d'opérations d'ingénierie financière ;

- de prendre en charge totalement ou partiellement une prestation d'externalisation ;
- de défendre les intérêts des dirigeants ou d'agir pour leur compte dans le cadre de négociation ou de recherche de partenaires pour des opérations sur le capital ou de recherche de financement ;
- de représenter les personnes mentionnées à l'alinéa premier et leurs dirigeants devant une juridiction judiciaire, administrative ou financière, ou de participer, en tant qu'expert, à une situation contentieuse dans laquelle ces personnes seraient impliquées.

## *SECTION 2 – SITUATIONS A RISQUE ET MESURES DE SAUVEGARDE*

### *ARTICLE 11 – CARACTERISTIQUES DE L'APPROCHE PAR LES RISQUES*

Dans l'exercice de sa mission légale, le commissaire aux comptes doit identifier les situations et les risques de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion, ou l'exercice de sa mission. Il doit aussi tenir compte des risques qui pourraient résulter de son appartenance à un réseau.

### *ARTICLE 12 – MESURES DE SAUVEGARDE*

Le commissaire aux comptes n'accepte pas la mission ou y met fin si celle-ci ne peut se poursuivre dans des conditions conformes aux exigences légales et à celles du présent code.

Lorsqu'il se trouve confronté à ces situations ou à ces risques, le commissaire aux comptes doit immédiatement prendre les mesures de sauvegarde appropriées en vue, soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau qui permette la poursuite de la mission en conformité avec les exigences légales, réglementaires, et celles du présent code.

Le commissaire aux comptes doit justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation ou des risques.

En cas de doute sérieux ou de problème d'interprétation, il saisit le Haut Conseil du commissariat aux comptes, après en avoir informé le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes.

Lorsqu'il est amené à démissionner, et lorsque la personne dont il certifie les comptes exerce une activité dans un secteur soumis à une réglementation particulière (appel public à l'épargne, banque, assurance), il en informe les instances concernées.

### ***TITRE III ACCEPTATION, CONDUITE ET MAINTIEN DE LA MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES***

#### ***ARTICLE 13 – ACCEPTATION D’UNE MISSION***

Avant d’accepter une mission légale, le commissaire aux comptes doit vérifier que son exercice est compatible avec les exigences légales, réglementaires et les dispositions du présent code.

A cet effet, il acquiert le niveau de connaissances nécessaire :

- sur la structure de la personne dont les comptes seront certifiés, son actionnariat et son domaine d’activité ;
- sur son mode de direction et sur la politique de ses dirigeants en matière de contrôle interne et d’information financière.

#### ***ARTICLE 14 – CONDUITE DE LA MISSION PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES***

Le commissaire aux comptes accomplit sa mission en respectant les normes d’exercice professionnel homologuées par le garde des sceaux. Le commissaire aux comptes prend en considération les bonnes pratiques professionnelles identifiées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

Les normes du référentiel établi par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes antérieurement à l’entrée en vigueur de la loi de sécurité financière et non contraires au dispositif légal ont une valeur d’usage jusqu’à leur remplacement par des normes d’exercice professionnel mentionnées à l’alinéa précédent.

#### ***ARTICLE 15 – ORGANISATION DE LA STRUCTURE D’EXERCICE PROFESSIONNEL INTERNE***

Les modalités d’organisation et de fonctionnement des structures d’exercice du commissariat aux comptes, qu’elles soient en nom propre ou sous forme de société, doivent permettre au commissaire aux comptes, d’être en conformité avec les exigences légales, réglementaires et celles du présent code, d’assurer au mieux la prévention des risques et la bonne exécution de sa mission.

En particulier chaque structure doit satisfaire aux exigences suivantes :

- Elle doit disposer des moyens permettant au commissaire aux comptes d’assumer ses responsabilités en matière :
  - d’adéquation à l’ampleur de la mission à accomplir, des ressources humaines et techniques mises en œuvre ;
  - de contrôle du respect des règles applicables à la profession et d’appréciation régulière des risques ;

- d'évaluation périodique en son sein des connaissances et de formation continue.
- Elle doit mettre en œuvre des procédures :
  - assurant une évaluation périodique des conditions d'exercice des missions de contrôle, en vue de vérifier que celles-ci peuvent être poursuivies dans le respect des exigences déontologiques, notamment en matière d'indépendance ;
  - permettant de décider rapidement des mesures de sauvegarde si celles-ci s'avèrent nécessaires.
- Elle doit, le cas échéant, garantir :
  - la rotation des signataires, lorsque la loi le prévoit ;
  - la mise en place d'une revue indépendante des opinions émises ;
  - le renforcement des moyens affectés au contrôle lorsque la difficulté technique de la mission ou les exigences déontologiques le commandent ;
  - la mise en place d'un dispositif de contrôle de qualité interne.

Chaque structure doit constituer une documentation appropriée.

#### **ARTICLE 16 – RECOURS A DES COLLABORATEURS EXPERTS**

Le commissaire aux comptes peut se faire assister ou représenter par des collaborateurs ou des experts indépendants. Il ne peut leur déléguer ses pouvoirs. Il conserve toujours l'entière responsabilité de sa mission. Il s'assure également que les collaborateurs ou experts auxquels il confie des travaux respectent les règles applicables à la profession.

#### **ARTICLE 17 – EXERCICE DE LA MISSION PAR PLUSIEURS COMMISSAIRES AUX COMPTES**

Lorsque les comptes d'une personne sont certifiés par plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci doivent appartenir à des structures d'exercice professionnel distinctes, c'est-à-dire qui n'ont pas de dirigeants communs, n'entretiennent pas entre elles de liens capitalistiques ou financiers et n'appartiennent pas à un même réseau.

Les commissaires aux comptes se communiquent réciproquement les propositions de fourniture de prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission faites à la personne dont les comptes sont certifiés.

Lorsque les commissaires aux comptes, partageant une même mission, ne parviennent pas à s'entendre sur leurs contributions respectives, ils saisissent le président de leur compagnie régionale ou, s'ils appartiennent à des compagnies régionales distinctes, les présidents de leurs compagnies respectives.



*ARTICLE 18 – ROTATION*

Les commissaires aux comptes et les signataires de sociétés de commissaires aux comptes, qui, en application des dispositions de l'article L. 822-14 du Code de commerce, sont remplacés dans le cadre de la procédure de rotation obligatoire après l'écoulement de six exercices consécutifs, ne peuvent intervenir de nouveau sur le dossier avant une période d'au moins six exercices.

*ARTICLE 19 – POURSUITE ET RENOUVELLEMENT DU MANDAT*

A tout moment le commissaire aux comptes vérifie que les exigences légales, réglementaires, et celles du présent code, examinées lors de l'acceptation de la mission, sont toujours respectées, en particulier lorsqu'il envisage d'accepter le renouvellement de son mandat.

*ARTICLE 20 – DEMISSION*

Le commissaire aux comptes exerce sa mission jusqu'à son terme. Il a cependant le droit de démissionner pour des motifs légitimes.

Constitue un motif légitime de démission :

- la cessation définitive d'activité ;
- l'état de santé ;
- les difficultés rencontrées dans l'accomplissement de la mission, lorsqu'il n'est pas possible d'y remédier ;
- la survenance d'un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession, et notamment à porter atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité du commissaire aux comptes ;
- la convenance personnelle.

Le commissaire aux comptes ne peut démissionner pour se soustraire à ses obligations légales concernant notamment :

- la procédure d'alerte ;
- la révélation de faits délictueux au procureur de la République ;
- la déclaration de sommes ou d'opérations soupçonnées d'être d'origine illicite ;
- l'émission de son opinion sur les comptes.

Le commissaire aux comptes ne peut non plus démissionner de manière intempestive dans des conditions génératrices de préjudice pour la personne concernée. Il doit justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation.

*ARTICLE 21 – SUCCESSION DE MISSIONS*

Avant d'accepter sa nomination et sous réserve des incompatibilités prévues à l'article 30, le commissaire aux comptes analyse la nature des missions que lui-même ou son réseau auraient réalisées antérieurement pour la personne concernée ou pour la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du Code de commerce, afin d'identifier, notamment, les risques d'auto-révision qui pourraient résulter de la poursuite de leurs effets dans le temps. Il apprécie leur importance au regard des comptes et met en place les mesures de sauvegarde appropriées.

Dans un tel cas, il communique à la personne dont il sera chargé de certifier les comptes, pour mise à disposition des actionnaires et associés, les renseignements concernant les prestations antérieures à sa nomination.

*ARTICLE 22 – SUCCESSION ENTRE CONFRERES*

Le commissaire aux comptes appelé à succéder en tant que titulaire à un commissaire aux comptes dont le mandat venant à expiration ne sera pas renouvelé doit, avant d'accepter cette nomination, s'assurer auprès de ce confrère que le non renouvellement de son mandat n'est pas motivé par une volonté de contourner les obligations légales.

La même obligation s'impose au commissaire aux comptes suppléant appelé à succéder de plein droit au commissaire aux comptes titulaire qui démissionne, ou est empêché, avant la date normale d'expiration de son mandat.

**TITRE IV EXERCICE EN RESEAU***ARTICLE 23 – APPARTENANCE A UN RESEAU*

Au cours de son mandat ou préalablement à toute acceptation d'une mission de certification des comptes, le commissaire aux comptes doit vérifier s'il appartient ou non à un réseau au sens du Code de commerce.

Le commissaire aux comptes doit justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation.

Constitue un indice de son appartenance à un réseau :

- une direction ou une coordination communes au niveau national ou international ;
- des mécanismes conduisant à un partage des revenus ou des résultats, ou à des transferts de rémunération ou de coûts en France ou à l'étranger ;
- des commissions versées en rétribution d'apports d'affaires ;
- une dénomination ou un signe distinctif communs ;

- une clientèle habituelle commune ;
- l'édition ou l'usage de documents destinés au public présentant le groupe ou chacun de ses membres et faisant mention de compétences pluridisciplinaires ;
- l'élaboration ou le développement d'outils techniques communs, à l'exception des associations techniques ayant pour seul objet le partage des connaissances ou l'échange des expériences.

En cas de doute sur son appartenance à un réseau le commissaire aux comptes doit saisir pour avis le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

**ARTICLE 24 – FOURNITURE DE PRESTATIONS DE SERVICES PAR UN MEMBRE DU RESEAU A LA PERSONNE DONT LES COMPTES SONT CERTIFIES**

En cas de fourniture de prestations de services par un membre du réseau à une personne dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes, ce dernier s'assure, à tout moment, que cette prestation est directement liée à la mission de commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes doit justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation.

En cas de doute, le commissaire aux comptes doit saisir le Haut Conseil du commissariat aux comptes qui appréciera si les prestations de services sont directement liées à la mission.

**ARTICLE 25 – FOURNITURE DE PRESTATIONS DE SERVICES PAR UN MEMBRE DU RESEAU A UNE PERSONNE CONTROLEE OU QUI CONTROLE LA PERSONNE DONT LES COMPTES SONT CERTIFIES**

En cas de fourniture de prestations de services par un membre du réseau à une personne contrôlée ou qui contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du Code de commerce, la personne dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes, ce dernier s'assure que son indépendance ne se trouve pas affectée par cette prestation de services.

L'indépendance du commissaire aux comptes qui certifie les comptes est affectée, notamment, par la fourniture par un membre de son réseau des prestations suivantes :

- l'accomplissement de toute prestation de nature à mettre le commissaire aux comptes dans la position d'avoir à se prononcer sur des documents, des évaluations ou des prises de positions que le réseau aurait contribué à élaborer ;
- l'accomplissement d'actes de gestion ou d'administration, directement ou par substitution aux dirigeants ;
- le recrutement de personnel exerçant des fonctions dites sensibles au sens de l'article 27 ;
- le maniement ou séquestre de fonds ;

- la tenue de la comptabilité, la préparation et l'établissement des comptes, l'élaboration d'une information financière ou d'une communication financière ;
- l'accomplissement d'une mission de commissariat aux apports et à la fusion ;
- la mise en place des mesures de contrôle interne ;
- la réalisation, en dehors de la mission légale, d'évaluations, actuarielles ou non, d'éléments destinés à faire partie des comptes ou de l'information financière ;
- la participation à un processus de prise de décision, au travers de missions de conception ou de mise en place de systèmes d'informations financières ;
- l'élaboration de montages juridiques, financiers ou fiscaux ou de modalités de financement, notamment dans le cadre d'opérations d'ingénierie financière ;
- la défense des intérêts des dirigeants ou l'intervention pour leur compte dans le cadre de négociation ou de recherche de partenaires pour des opérations sur le capital ou de recherche de financement ;
- la représentation des personnes mentionnées à l'alinéa premier et de leurs dirigeants devant une juridiction judiciaire, administrative ou financière ou la participation, en tant qu'expert, à une situation contentieuse dans laquelle ces personnes seraient impliquées ;
- la prise en charge totale ou partielle d'une prestation d'externalisation dans les cas mentionnés ci-dessus.

L'indépendance du commissaire aux comptes est également affectée, lorsque la totalité des honoraires perçus annuellement par le réseau pour des prestations n'entrant pas dans la mission légale et ne figurant pas sur la liste susmentionnée excède la moitié des honoraires du commissaire aux comptes perçus, au cours de la même période, à l'occasion de sa mission légale, de la société dont les comptes sont certifiés.

**ARTICLE 26 – ORGANISATION SPECIFIQUE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES  
MEMBRE D'UN RESEAU PLURIDISCIPLINAIRE**

Lorsqu'un commissaire aux comptes appartient à un réseau, dont les membres assurent des missions autres que le commissariat aux comptes, l'organisation du réseau doit lui permettre d'être informé de la nature et du prix des prestations fournies ou susceptibles d'être fournies par l'ensemble des membres du réseau à toute personne dont il certifie les comptes, ainsi qu'aux personnes qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du Code de commerce.

**TITRE V LIENS PERSONNELS, FINANCIERS ET PROFESSIONNELS****ARTICLE 27**

Pour l'application du présent code, est considérée comme membre de la direction d'une société de commissaires aux comptes, toute personne pouvant influencer sur les opinions exprimées dans le cadre de la mission de contrôle légal ou qui dispose d'un pouvoir décisionnel en ce qui concerne la gestion, la rémunération, la promotion ou la supervision des membres de l'équipe chargée de cette mission.

Pour l'application de ces mêmes dispositions, sont réputés exercer des fonctions dites « fonctions sensibles » au sein de la personne dont les comptes sont certifiés :

- toute personne ayant la qualité de mandataire social ;
- tout préposé de la personne, chargé de tenir les comptes ou d'élaborer les états financiers et les documents de gestion ;
- tout cadre dirigeant pouvant exercer une influence sur l'établissement de ces états et documents.

**ARTICLE 28 – LIENS PERSONNELS****28.1. Liens familiaux**

Est incompatible avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes tout lien familial entre d'une part, une personne occupant une fonction sensible au sein de la personne dont les comptes sont certifiés et d'autre part :

- le commissaire aux comptes ;
- l'un des membres de l'équipe de contrôle légal y compris les personnes ayant un rôle de consultation ou d'expertise sur les travaux de contrôle légal ;
- l'un des membres de la direction de la société de commissaires aux comptes ;
- les associés du bureau auquel appartient le signataire, le bureau s'entendant d'un sous-groupe distinct défini par chaque société sur la base de critères géographiques ou d'organisation.

Au sens des dispositions qui précèdent, il existe un lien familial entre deux personnes, lorsque l'une est l'ascendant de l'autre, y compris par filiation adoptive, ou lorsque l'une et l'autre ont un ascendant commun au premier ou au deuxième degré, y compris par filiation adoptive. Il existe également un lien familial entre conjoints, entre personnes liées par un pacte civil de solidarité, entre concubins. Le lien familial est également constitué entre l'une de ces personnes et les ascendants ou descendants de son conjoint, de la personne avec laquelle elle est liée par un pacte civil de solidarité, de son concubin.

## 28.2. Autres liens personnels

Un commissaire aux comptes ne peut accepter ou conserver de mission de contrôle légal de la part de la personne qui l'a désigné commissaire aux comptes dès lors que lui-même ou l'un des membres de la direction de la société de commissaire aux comptes, entretient avec ladite personne ou avec une personne occupant une fonction sensible au sein de celle-ci, des liens personnels étroits susceptibles de nuire à son indépendance.

### ARTICLE 29- LIENS FINANCIERS

#### Article 29-1.

Pour l'application du présent code, les liens financiers s'entendent comme :

- la détention, directe ou indirecte, d'actions ou de tous autres titres donnant ou pouvant donner accès, directement ou indirectement, au capital ou aux droits de vote de la personne, sauf lorsqu'ils sont acquis par l'intermédiaire d'un organisme de placement collectif en valeurs mobilières faisant appel public à l'épargne ;
- la détention, directe ou indirecte, de titres de créance ou de tous autres instruments financiers émis par la personne ;
- tout dépôt de fonds, sous quelque forme que ce soit, auprès de la personne ;
- l'obtention d'un prêt ou d'une avance, sous quelque forme que ce soit, de la part de la personne ;
- la souscription d'un contrat d'assurance auprès de la personne.

Sont incompatibles avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes, tous liens financiers, notamment ceux mentionnés à l'alinéa précédent, entre d'une part, la personne dont les comptes sont certifiés ou une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du Code de commerce et, d'autre part :

- le commissaire aux comptes ;
- la société de commissaires aux comptes à laquelle appartient le commissaire aux comptes, la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle ;
- les membres de la direction de ladite société ;
- tout associé de cette société ayant une influence significative sur l'opinion émise par le commissaire aux comptes à l'égard de la personne dont les comptes sont certifiés ;
- tout membre de l'équipe chargée de la mission de contrôle légal ; toutefois il est permis aux membres de l'équipe chargée de la mission de contrôle légal d'une personne ayant la qualité d'établissement de crédit ou de prestataire de services d'investissement d'avoir avec celles-ci des relations aux conditions habituelles de marché ;

- tout associé appartenant au même bureau que le commissaire aux comptes chargé de la mission de contrôle légal ;
- tout collaborateur de la société de commissaires aux comptes amené à intervenir de manière significative auprès de la personne dont les comptes sont certifiés.

Toutefois, la souscription d'un contrat d'assurance auprès de la personne dont les comptes sont certifiés est admise dans la mesure où elle correspond à des conditions habituelles de marché et porte sur des opérations courantes.

Lorsque des liens financiers, incompatibles au sens du présent article, sont créés en raison d'événements extérieurs, notamment lors d'un changement de commissaire aux comptes ou à la suite d'une fusion d'entreprises, il doit y être mis fin sans délai.

#### *Article 29-2*

Les incompatibilités énoncées à l'article 29-1 s'appliquent au commissaire aux comptes lorsque son conjoint, la personne qui lui est liée par un pacte civil de solidarité, son concubin ainsi que toute personne fiscalement à sa charge, ont des liens financiers avec la personne dont il certifie les comptes.

#### *ARTICLE 30 - LIENS PROFESSIONNELS CONCOMITANTS*

Sous réserve des cas prévus à l'article 29-1, constitue un lien professionnel toute relation qui établit un intérêt commercial ou financier commun à deux personnes, en dehors des opérations courantes conclues aux conditions habituelles de marché.

Est incompatible avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes tout lien professionnel entre, d'une part la personne dont les comptes sont certifiés ou ses dirigeants et, d'autre part :

- le commissaire aux comptes ;
- les membres de l'équipe chargés de la mission de contrôle légal ;
- la société à laquelle appartient ce commissaire aux comptes ;
- les membres de la direction de ladite société ;
- tout associé de cette société ayant une influence sur l'opinion émise par le commissaire aux comptes à l'égard de la personne dont les comptes sont certifiés.

#### *Article 30-1 – Liens professionnels antérieurs*

Sous réserve des cas prévus par la loi, un commissaire aux comptes ne peut accepter de mission légale lorsque lui-même, la société de commissaire aux comptes ou le réseau auxquels il appartient, a établi ou fourni dans les trois ans qui précèdent des évaluations comptables, financières, prévisionnelles, ou dans le même délai, a élaboré des montages financiers,

sur les effets desquels il serait amené à porter une appréciation dans le cadre de sa mission.

*Article 30-2 - (Suppression de l'article 28-3 qui devient l'article 30-2.)*

La survenance de l'une des situations mentionnées aux articles 25, 28-1, 28-2, 29-1, 29-2, 30 et 30-1 en cours de mission doit conduire le commissaire aux comptes à en tirer sans délai les conséquences.

**TITRE VI HONORAIRES**

**ARTICLE 31 - PRINCIPE GENERAL**

La rémunération du commissaire aux comptes doit rester en rapport avec l'importance des diligences à mettre en œuvre, compte tenu de la taille, de la nature et de la complexité des activités de la personne dont les comptes sont certifiés, et sans disproportion qui pourrait porter atteinte à l'indépendance.

Le commissaire aux comptes ne peut accepter un niveau d'honoraires qui risque de compromettre la qualité de ses travaux.

Une disproportion entre le montant des honoraires perçus et l'importance des diligences à accomplir affecte l'indépendance et l'objectivité du commissaire aux comptes. Celui-ci doit alors mettre en œuvre les mesures de sauvegarde, telles que prévues à l'article 12.

**ARTICLE 32 - HONORAIRES DE LA MISSION**

Un commissaire aux comptes, de même qu'un de ses associés, ne peut recevoir de la personne dont il est chargé de certifier les comptes, ou d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du Code de commerce, de rémunération pour des prestations autres que celles entrant dans les diligences directement liées à sa mission de commissaire aux comptes.

Lorsque le commissaire aux comptes qui appartient à un réseau a recours à des membres de ce réseau pour accomplir, au profit de la personne dont il certifie les comptes, des prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission, il en effectue la facturation.

**ARTICLE 33 - HONORAIRES SUBORDONNES**

Un commissaire aux comptes ne peut accepter aucune forme de rémunération proportionnelle ou conditionnelle.

Le mode de calcul des honoraires relatifs à des travaux ou diligences non prévus lors de l'acceptation de la mission, mais qui apparaîtraient nécessaires à son exécution, doit être convenu lors de l'acceptation de la



mission ou, à défaut, au moment où il apparaît que des travaux ou diligences complémentaires doivent être effectués.

#### **ARTICLE 34 - RAPPORT ENTRE LE TOTAL DES HONORAIRES ET LE TOTAL DES REVENUS**

Les honoraires facturés au titre d'une mission légale ne doivent pas créer de dépendance financière du commissaire aux comptes à l'égard de la personne dont les comptes sont certifiés ou d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle.

Lorsque le commissariat aux comptes est exercé sous forme de société, une dépendance financière est présumée lorsque le total des honoraires perçus dans le cadre de sa mission légale représente une part significative du chiffre d'affaires total de la société.

Lorsque le commissariat aux comptes est exercé par un signataire et que les honoraires perçus dans le cadre de la mission légale représentent une part significative du chiffre d'affaires réalisé par ce signataire, la société de commissaires aux comptes doit mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées.

Lorsque le commissariat aux comptes est exercé par une personne physique qui est par ailleurs associée d'une société de commissaires aux comptes et que les honoraires perçus dans le cadre de la mission représentent une part significative du chiffre d'affaires qu'il réalise ou de sa rémunération, il doit être mis en place des mesures de sauvegarde appropriées.

Lorsque le commissariat aux comptes est exercé par une personne physique et que les honoraires perçus dans le cadre de la mission légale représentent une part significative de son chiffre d'affaires, analysé sur une base pluriannuelle, il met en place des mesures de sauvegarde appropriées et, le cas échéant, saisit le Haut Conseil.

#### **ARTICLE 35 - PUBLICITE DES HONORAIRES**

I - Le commissaire aux comptes informe la personne dont il est chargé de certifier les comptes du montant des honoraires :

- qu'il a perçu au titre de sa mission de contrôle légal ;
- que le réseau, auquel il appartient, s'il n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes, a reçu au titre des prestations qui ne sont pas directement liées à la mission du commissaire aux comptes, fournies à une personne contrôlée ou qui contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, la personne dont les comptes sont certifiés.

II.- Lorsque la mission du commissaire aux comptes porte sur le contrôle de comptes consolidés, les informations communiquées doivent

porter sur les honoraires perçus par le réseau au titre des prestations qui ne sont pas directement liées à la mission de commissaire aux comptes et qui ont été fournies aux sociétés entrant dans le périmètre de consolidation de la société dont les comptes sont certifiés ou, le cas échéant, à la société qui la contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du Code de commerce.

Il appartient également au commissaire aux comptes de prendre toutes les mesures requises pour satisfaire aux obligations de déclarations d'honoraires, pour les prestations fournies tant par lui-même que par le réseau auquel il appartient, à une personne contrôlée ou qui contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du Code de commerce, la personne dont les comptes sont certifiés.

## ***TITRE VII PUBLICITE***

### ***ARTICLE 36***

Il est interdit aux commissaires aux comptes d'effectuer toute démarche non sollicitée en vue de proposer leurs services à des tiers.

La participation des commissaires aux comptes à des colloques, séminaires ou autres manifestations universitaires ou scientifiques est autorisée dans la mesure où les professionnels concernés ne se livrent pas, à cette occasion, à des actes assimilables à du démarchage.

### ***ARTICLE 37 (les articles 37, 38 et 39 font l'objet d'un regroupement)***

La publicité est permise au commissaire aux comptes dans la mesure où elle procure au public une nécessaire information. Les moyens auxquels il est recouru à cet effet sont mis en œuvre avec discrétion, de façon à ne pas porter atteinte à l'indépendance, à la dignité et à l'honneur de la profession, pas plus qu'aux règles du secret professionnel, à la loyauté envers les clients et les autres membres de la profession.

Les commissaires aux comptes peuvent utiliser le titre de commissaire aux comptes et le faire suivre de l'indication de la compagnie régionale dont ils sont membres.

Lorsqu'il présente son activité professionnelle à des tiers, par quelque moyen que ce soit, le commissaire aux comptes doit garder à l'esprit qu'il est responsable de l'image qu'il donne de la profession. Il ne doit adopter aucune forme d'expression qui soit de nature à compromettre la dignité de sa fonction.

Les autres formes de communication sont autorisées sous réserve :

- que l'expression en soit décente et empreinte de retenue ;
- que leur contenu ne comporte aucune inexactitude ni ne soit susceptible d'induire le public en erreur ;
- qu'elles soient exemptes de tout élément comparatif.

## **ANNEXES**

### **LES CONTROLES PERIODIQUES**

**ANNEXE 3-1 : DECISION N°1 DE LA SEANCE DU 13 MAI 2004**

**ANNEXE 3-2 : DECISION N°2 DE LA SEANCE DU 10 JUIN 2004**

**ANNEXE 3-3 : LES INTERVENANTS**



## DECISION N°1

Lors de sa séance du 13 mai 2004, le Haut Conseil du commissariat aux comptes a délibéré sur la campagne de contrôle 2003-2004 des commissaires aux comptes, dont les orientations avaient été définies par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes en mai 2003 et en application de laquelle les contrôles ont été effectués à compter du mois de septembre 2003.

Après avoir pris connaissance des documents suivants :

- une note établie par la Compagnie datée du 28 avril dernier, relative aux orientations de la campagne,
- deux tableaux établis par la Compagnie, relatifs au contrôle ENA, datés du 26 avril 2004 et donnant la liste des commissaires aux comptes visés par les contrôles ainsi que les sociétés - classées par secteur et poids financier - auditées par eux,
- un tableau, établi par la Compagnie, relatif au contrôle EPRA, donnant la liste des commissaires aux comptes visés par les contrôles ainsi que les sociétés qu'ils auditent,
- un tableau, établi par la Compagnie, relatif au contrôle ERA, décrivant les différentes catégories de commissaires aux comptes visées par les contrôles au niveau régional,
- une note du Secrétaire général du Haut Conseil du commissariat aux comptes, datée du 11 mai 2004, rendant compte des résultats des échanges intervenus entre la Compagnie et le Haut Conseil concernant le déroulement de la campagne 2003-2004,

le Haut Conseil a décidé de donner son accord à la poursuite et à l'achèvement de la campagne de contrôle 2003-2004.

Par ailleurs, conformément aux dispositions de l'article L. 821-1, alinéa 8 du Code de commerce, il a aussi décidé d'assurer le suivi de l'ensemble des contrôles périodiques et occasionnels effectués par la Compagnie au cours de la campagne 2003-2004.

En conséquence, il demande à cette dernière de lui transmettre les résultats de ces contrôles.



## DECISION N°2

Lors de sa séance du 10 juin 2004, le Haut Conseil du commissariat aux comptes a délibéré, en application des articles L. 821-1, L. 821-7 et L. 821-9 du Code de commerce, sur la campagne de contrôle des commissaires aux comptes 2004-2005.

1°) Il a décidé du cadre, des orientations et des modalités des contrôles périodiques qui seront applicables pour cette campagne. Ceux-ci sont définis dans l'annexe ci-jointe.

2°) Il demande à la Compagnie nationale de lui soumettre les conditions dans lesquelles elle envisage de mettre en œuvre ces contrôles en application de la présente décision.

3°) Il demande également à la Compagnie nationale de lui soumettre la liste des dossiers sélectionnés et des cabinets qui seront contrôlés.

**ANNEXE A LA DECISION N° DEUX DU HAUT CONSEIL RELATIVE AU  
CADRE, AUX ORIENTATIONS ET AUX MODALITES DES CONTROLES  
PERIODIQUES POUR LA CAMPAGNE 2004/2005  
(ARTICLES L 821-1, L 821-7 ET L 821-9 DU CODE DE COMMERCE)**

### I CADRE JURIDIQUE

En vertu de l'article 66 du décret du 12 août 1969, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes a mis en place un contrôle de qualité de la profession divisé en trois niveaux : l'examen national d'activité (ENA), l'examen pluri-régional d'activité (EPRA) et l'examen régional d'activité (ERA).

Lorsque le contrôle de qualité portait sur des entités faisant appel public à l'épargne, les contrôles étaient décidés et réalisés en application d'un accord cadre conclu entre la Commission des opérations de bourse et la Compagnie nationale.

Désormais, la loi de sécurité financière soumet les commissaires aux comptes à des contrôles périodiques et à des contrôles occasionnels – article L.821-7 du code de commerce-. Concernant l'organisation de ces contrôles, elle redistribue les compétences entre les autorités de surveillance de la profession. Sur ce point, l'accord cadre passé entre la Commission des opérations de bourse et la Compagnie nationale est donc caduc.

En application de la loi de sécurité financière, il appartient au Haut Conseil, de définir les orientations, le cadre et les modalités des contrôles périodiques des commissaires aux comptes. Il lui incombe également de superviser la mise en œuvre et le suivi de ces contrôles.

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes et les Compagnies régionales continueront d'effectuer ces contrôles. La Compagnie nationale le fera avec le concours de l'Autorité des marchés financiers lorsqu'ils concerneront des commissaires aux comptes de personnes faisant appel public à l'épargne -article L. 821-9 du code de commerce-. La réalisation de ces contrôles pourra, le cas échéant, être encadrée par un accord organisant la collaboration de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et de l'Autorité des marchés financiers dans le respect des compétences du Haut Conseil du commissariat aux comptes.

## II CADRE DES CONTROLES

Le Haut Conseil adopte le principe selon lequel le contrôle de qualité mis en place par la Compagnie nationale portera désormais sur un seul niveau, dès lors dénommé « Contrôle national de qualité ».

Ce contrôle englobera l'ensemble des anciens niveaux d'examen :

- l'examen national d'activité (ENA) ;
- l'examen pluri-régional d'activité (EPRA) ;
- l'examen régional d'activité (ERA).

Le contrôle national de qualité implique une homogénéisation des contrôles et leur coordination par la Compagnie nationale.

Les contrôles seront effectués par la Compagnie nationale ou les Compagnies régionales selon les moyens dont elles disposent et conformément au IV de la présente annexe, selon une méthodologie définie par la Compagnie nationale et selon les modalités figurant au IV précité.

Elle informera le Haut Conseil sur la manière dont seront mis en œuvre ces moyens et ces modalités.

## III ORIENTATIONS DES CONTROLES

La structure du contrôle national de qualité portera sur des contrôles « horizontaux » et des contrôles « verticaux ».

Les contrôles « horizontaux » sont des contrôles de procédures de cabinet complétés par la vérification de l'application de ces procédures sur



certaines dossiers. Ces contrôles sont réalisés selon une périodicité prédéfinie.

Les contrôles « verticaux » sont des contrôles de diligences spécifiques répondant aux orientations décidées par le Haut Conseil.

La Compagnie nationale a proposé, pour la campagne 2004/2005, un programme de contrôles des commissaires aux comptes (cf. note de propositions d'orientation de la Compagnie nationale).

*Sur la base de ces propositions, le Haut Conseil décide d'étendre les contrôles aux commissaires aux comptes détenant des mandats concernant :*

- des associations ;
- des filiales françaises significatives de sociétés étrangères cotées sur une place étrangère ou sur le compartiment des valeurs étrangères de la Bourse de Paris.

*Le Haut Conseil demande :*

- de coordonner et d'homogénéiser au niveau national le contrôle de qualité dans son ensemble ;
- d'être destinataire, selon des modalités à définir par le Haut Conseil dans le cadre d'une autre décision, des informations qu'il jugera nécessaires à la supervision et au suivi des contrôles ;
- d'être informé des critères retenus dans l'appréciation des résultats de ces contrôles ;
- de combiner le contrôle « horizontal » et le contrôle « vertical » et surtout de globaliser les deux approches.

#### **IV MODALITES D'APPLICATION DES ORIENTATIONS**

##### **IV.1 Méthodologie**

Le Haut Conseil adopte la démarche suivante, commune à l'ensemble des contrôles :

- étape 1 : le Haut Conseil adopte des orientations suffisamment précises pour que la Compagnie nationale puisse établir une liste des contrôles à effectuer au cours de la campagne ;
- étape 2 : la Compagnie nationale fournit cette liste au Haut Conseil;
- étape 3 : le Haut Conseil vérifie qu'elle est conforme aux orientations et apporte les amendements qu'il juge nécessaire.

#### **IV.2 Contrôles horizontaux**

Pour la campagne 2004/2005, le Haut Conseil décide de maintenir la démarche et la méthodologie établies par la Compagnie nationale. La Compagnie nationale assurera dorénavant une supervision effective dans la réalisation de ces contrôles et une coordination avec l'ensemble du processus de contrôle qualité.

#### **IV.3 Contrôles verticaux**

Lorsqu'il est procédé à un contrôle vertical, un contrôle horizontal du cabinet doit être effectué de préférence au cours de la même campagne. Si les procédures du cabinet ont été vérifiées récemment, seule l'application des diligences au dossier devra être contrôlée.

##### **IV.3.1 Sociétés faisant appel public à l'épargne**

Le Haut Conseil donne son accord sur les critères de choix proposés par la Compagnie nationale, correspondant à 129 dossiers, répartis comme suit :

- introduction récente sur un marché réglementé : 17 dossiers ;
- examens demandés par le CENA suite aux contrôles réalisés il y a deux ans ou un an : 15 dossiers ;
- rotation en visant une périodicité d'un contrôle au moins tous les 6 ans : 97 dossiers.

Le Haut Conseil prend acte du fait que ces contrôles seront réalisés au niveau national et pourront faire l'objet d'adaptations ultérieures.

Concernant les contrôles des procédures des cabinets lors des contrôles verticaux de sociétés faisant appel public à l'épargne, il est retenu les orientations suivantes :

- pour les 9 cabinets ayant le plus grand nombre de mandats sur des sociétés cotées, il sera procédé à :
  - . un contrôle approfondi des procédures du cabinet portant sur 3 cabinets chaque année. Pour les cabinets dont les procédures ne seraient pas revues cette année ou l'année prochaine, les questionnaires d'application actuellement exploités seront utilisés. Une attention particulière sera toutefois portée sur les règles d'indépendance et sur la formation des associés et collaborateurs concernant les 9 cabinets (notamment sur les IFRS) ;
  - . un contrôle de l'application des procédures au dossier pour les 9 cabinets ;
  - . une extension du contrôle de l'application des procédures à d'autres dossiers de l'associé signataire pour les 9 cabinets.

- pour les autres cabinets : un contrôle des procédures lors du contrôle de dossier et une extension du contrôle de l'application des procédures à d'autres dossiers du cabinet. Une attention particulière sera aussi portée sur la formation des associés et collaborateurs de tous les cabinets (notamment sur les IFRS).

#### **IV.3.2 OPCVM**

Le Haut Conseil donne son accord sur le contrôle de 15 à 20 dossiers.

Pour la campagne à venir, le Haut Conseil décide d'orienter les contrôles sur les FCPI, les FCPE, et les fonds détenant des dérivés ou les fonds garantis. Il a été décidé de retenir au moins 5 dossiers de chaque catégorie.

Il décide de procéder selon les étapes définies précédemment, ajustées de la manière suivante :

- étape 1 : définition des orientations par le Haut Conseil ;
- étape 2 : sur la base de ces orientations, l'AMF fournit à la Compagnie nationale une liste des commissaires aux comptes sélectionnés en fonction de l'un ou de l'autre des deux critères suivants :

- . le nombre de mandats détenus ;
- . leur absence de spécialisation dans ce secteur.

Puis la Compagnie nationale transmet la liste au Haut Conseil.

- étape 3 : le Haut Conseil vérifie la cohérence de la liste des OPCVM à contrôler au cours de la campagne 2004/2005 avec les orientations.

Le Haut Conseil prend acte du fait que ces contrôles seront réalisés au niveau national. Les modalités actuelles sont maintenues pour la campagne 2004/2005 et feront ultérieurement l'objet d'adaptations.

#### **IV.3.3 Filiales françaises significatives de sociétés étrangères cotées sur une place étrangère ou sur le compartiment des valeurs étrangères de la Bourse de Paris**

Le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de sélectionner les mandats de commissaires aux comptes concernant des filiales françaises de sociétés étrangères à contrôler en fonction de leur poids économique tant sur le territoire français que dans l'ensemble du groupe considéré, selon les orientations suivantes :

- . filiales françaises significatives de sociétés étrangères cotées sur une place étrangère (5, dont au moins 3 filiales de sociétés américaines) ;
- . filiales françaises significatives de sociétés étrangères cotées sur le compartiment des valeurs étrangères de la Bourse de Paris (5, dont au moins 3 filiales de sociétés américaines).

Ces contrôles pourront être organisés à un niveau déconcentré mais avec une coordination nationale.

#### **IV.3.4 Entreprises représentant un intérêt économique important au niveau national et/ou régional et ne faisant pas appel public à l'épargne**

A ce titre, le Haut Conseil demande que le programme de contrôle contienne des mandats concernant :

- des Etablissements de crédits et des Compagnies d'assurance qui ne relèvent pas des dispositions relatives à l'appel public à l'épargne (100 contrôles) ;
- pour la campagne 2004/2005, des sociétés de la grande distribution qui ne font pas appel public à l'épargne (2 enseignes).

Ces contrôles devront également être coordonnés au plan national. Lorsque le contrôle concernera un groupe, il devra porter, au cours de la même campagne, sur la société mère et ses filiales significatives.

#### **IV.3.5 Associations représentant des intérêts sociaux importants au niveau national et/ou régional**

Le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale, pour la campagne à venir, de sélectionner les mandats dans les associations en fonction des critères suivants :

- associations dont les ressources financières sont significatives ;
- associations contrôlées par un commissaire aux comptes membre de la Compagnie régionale de Paris ou de Versailles.

Le contrôle devra porter sur 8 associations, dont 4 faisant appel à la générosité publique et recevant des subventions publiques.

Ces contrôles devront faire également l'objet d'une coordination nationale.

## CONTROLES PERIODIQUES : LES INTERVENANTS

|                              | DECIDES OU ORGANISES PAR :                                                                                           | EFFECTUES PAR :                                                                                                                                                                                                                                                         | PLACES SOUS LA RESPONSABILITE DE :                                      |
|------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|
| <b>Contrôles périodiques</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>▫ <b>Haut Conseil</b><br/>(pour tous les commissaires aux comptes)</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>▫ <b>CNCC avec le concours de l'AMF</b><br/>(pour les commissaires aux comptes de personne faisant appel public à l'épargne et d'OPCVM)</li> <li>▫ <b>CNCC ou CRCC</b><br/>(pour les autres commissaires aux comptes)</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>▫ <b>Haut Conseil</b></li> </ul> |

## Contrôles occasionnels et inspections : les intervenants

|                               | DECIDES OU ORGANISES PAR :                                                                                                                                     | EFFECTUES PAR :                                                                                                                                                                                                                                                         | PLACES SOUS LA RESPONSABILITE DE :                                                |
|-------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Contrôles occasionnels</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>▫ <b>CNCC ou CRCC</b><br/>(pour tous les commissaires aux comptes)</li> </ul>                                           | <ul style="list-style-type: none"> <li>▫ <b>CNCC avec le concours de l'AMF</b><br/>(pour les commissaires aux comptes de personne faisant appel public à l'épargne et d'OPCVM)</li> <li>▫ <b>CNCC ou CRCC</b><br/>(pour les autres commissaires aux comptes)</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>▫ <b>CNCC ou CRCC</b></li> </ul>           |
| <b>Inspections</b>            | <ul style="list-style-type: none"> <li>▫ <b>garde des sceaux, ministre de la Justice</b><br/>(pour tous les commissaires aux comptes)</li> </ul>               | <ul style="list-style-type: none"> <li>▫ <b>AMF, CNCC, CB et CCAMIP</b> (liste non limitative)</li> </ul>                                                                                                                                                               | <ul style="list-style-type: none"> <li>▫ <b>ministre de la Justice</b></li> </ul> |
|                               | <ul style="list-style-type: none"> <li>▫ <b>AMF</b><br/>(pour les commissaires aux comptes de personne faisant appel public à l'épargne et d'OPCVM)</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>▫ <b>CNCC et « experts »</b><br/>(liste non limitative)</li> </ul>                                                                                                                                                               | <ul style="list-style-type: none"> <li>▫ <b>AMF</b></li> </ul>                    |

**CNCC** : Compagnie nationale des commissaires aux comptes

**AMF** : Autorité des marchés financiers

**CRCC** : compagnies régionales des commissaires aux comptes

**CB** : Commission bancaire

**CCAMIP** : Commission de contrôle des assurances, des mutuelles et des institutions de prévoyance

« **Experts** » : personnes et autorités énumérées au 2° de l'article L.621-9-2 du Code monétaire et financier

