

Annexe 3.1. **Avis du Haut Conseil du 22 mai 2006
sur une saisine individuelle d'un commissaire aux comptes**



Le 22 mai 2006

*Avis rendu par le Haut Conseil du commissariat aux comptes
en application de l'article 1^{er}-5 du décret du 12 août 1969
sur une saisine individuelle d'un commissaire aux comptes*

INTRODUCTION

Le Haut Conseil a été saisi pour avis par un commissaire aux comptes d'une situation susceptible d'affecter l'exercice de sa mission de certification des comptes dans le cadre d'un co-commissariat aux comptes.

Cette saisine intervient en raison d'un désaccord entre les co-commissaires aux comptes sur les modalités de l'exercice de leur mission. Par souci de transparence, le requérant a communiqué à son confrère une copie de cette saisine. Ce dernier a transmis au Haut Conseil un mémoire en réponse.

Les faits exposés par l'auteur de la saisine peuvent être résumés comme suit.

Un cabinet A est le suppléant de l'un des co-commissaires aux comptes d'une société X¹ astreinte à publier des comptes consolidés. La démission du commissaire aux comptes titulaire et la succession de A à ce titre ont été actées par la société X lors de l'assemblée générale en date du 22 avril 2005, appelée à statuer sur les comptes de l'exercice 2004. Le procès-verbal de cette assemblée générale a été communiqué au cabinet A courant août. Ce dernier a déclaré, fin août, ce nouveau mandat auprès de la compagnie régionale auprès de laquelle il est inscrit.

En septembre 2005, le cabinet A et son confrère le cabinet B se sont rapprochés à plusieurs reprises aux fins de définir les modalités de l'exercice de leur mission au titre de l'exercice 2005.

Le cabinet B a indiqué ne pas vouloir modifier la répartition des diligences précédemment établie avec le co-commissaire aux comptes démissionnaire. Il s'est cependant déclaré disposé à appuyer auprès des dirigeants de la société X le principe d'une augmentation du nombre d'heures affectées aux diligences que le cabinet A devait réaliser dans la continuité de la répartition mise en place avec le précédent co-commissaire aux comptes.

De son côté, le cabinet A considérait nécessaire de procéder à une nouvelle répartition des diligences. Il demandait également que soit augmenté substantiellement le volume horaire de la mission. Il reprochait par ailleurs au cabinet B d'avoir effectué des démarches unilatérales auprès de la société X, en contradiction avec le caractère collégial d'une mission de co-commissariat aux comptes.

Eu égard au désaccord persistant entre les co-commissaires aux comptes, le cabinet A a décidé de saisir en conciliation le Président de la compagnie régionale.

¹ Appartenant au secteur de la grande distribution, la société ne fait pas appel public à l'épargne

*Avis du H3C en application de l'article 1^{er}-5 du décret
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle
Le 22 mai 2006*

A l'issue de cette procédure de conciliation, il a été convenu que les co-commissaires aux comptes :

- présenteraient à la société X une demande d'augmentation du volume horaire global « *en vue d'un rééquilibrage des temps passés par chacun des commissaires aux comptes* »,
- « *s'efforceraient d'avoir une expression commune auprès des dirigeants afin d'obtenir une image homogène du collège des commissaires aux comptes* ».

Le cabinet B a alors accepté de soutenir une augmentation « *marginale* » du volume horaire global contribuant ainsi à « *renforcer l'équilibre des travaux au sein du collège* ».

Le cabinet A a estimé que la proposition de son confrère n'aboutissait pas à un volume horaire global suffisant et ne mettait pas fin au déséquilibre dans la répartition des diligences.

La mise en pratique des solutions préconisées lors de l'entretien avec le Président de la compagnie régionale ayant échoué, le cabinet A a saisi le Haut Conseil de cette situation.

Des éléments transmis au secrétariat général du Haut Conseil, il ressort que le cabinet A reproche au cabinet B :

- ***en ce qui concerne le volume horaire et le taux horaire :***
 - un volume horaire global de la mission fondé sur celui de l'année précédente, insuffisant au regard des agrégats économiques de l'entreprise ;
 - l'acceptation d'un volume horaire global qui n'est plus en rapport avec les ordres de grandeur fixés par l'article 120 du décret du 12 août 1969 ;
 - une répartition inégalitaire du volume horaire entre les co-commissaires aux comptes ;
 - des taux de vacation horaires différents entre les co-commissaires aux comptes.
- ***en ce qui concerne la répartition des diligences entre les co-commissaires aux comptes :***
 - une répartition intangible d'un exercice à l'autre ;
 - le caractère déséquilibré de la contribution de chacun des co-commissaires aux comptes à la mission – le cabinet A souhaitant :
 - une répartition équilibrée entre les commissaires aux comptes des travaux portant sur les « cycles essentiels » ;
 - la duplication des travaux sur « les cycles essentiels » ;
 - la mise en œuvre d'une rotation entre les co-commissaires aux comptes des travaux portant sur les « cycles essentiels ».
- ***en ce qui concerne les relations entre les commissaires aux comptes et le comité d'audit d'une part, et les dirigeants de l'entreprise d'autre part :***
 - une organisation des travaux conduisant à répartir des diligences incombant aux commissaires aux comptes entre ces derniers et le service d'audit interne de la société X ;

*Avis du H3C en application de l'article 1^{er}-5 du décret
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle
Le 22 mai 2006*

- l'implication active des services d'audit interne de la société X dans la répartition des diligences entre les co-commissaires aux comptes ;
 - la communication unilatérale par le cabinet B aux dirigeants de la société X d'une position de principe concernant l'exercice de la mission légale qui n'a pas reçu l'accord du cabinet A ;
 - la communication des résultats de la mission légale au comité d'audit de la société X en violation du secret professionnel. [le cabinet A faisant remarquer d'une part, que l'existence de ce type de comité n'est pas reconnu légalement et, d'autre part, qu'en l'espèce, les membres dudit comité ne font pas partie des personnes habilitées à recevoir des informations couvertes par le secret professionnel des commissaires aux comptes]
- **en ce qui concerne le début des travaux** : le fait que le cabinet B ait commencé ses travaux et averti la société X du commencement de ces travaux avant que les co-commissaires aux comptes ne s'accordent sur les modalités d'exercice de la mission.

Le cabinet B ne conteste pas les éléments de faits relatifs à la répartition du volume horaire et des diligences. Il s'oppose en revanche à l'analyse qui en a été faite par le cabinet A.

Il rappelle que dès ses premiers contacts avec le cabinet A, il était disposé à soutenir auprès de la société X le principe d'un accroissement du volume d'heures consacré à ce dossier, « *notamment à l'avantage du cabinet A* ». Cette proposition qui, selon lui, tendait à renforcer la contribution du cabinet A, a été présentée à l'occasion de la procédure de conciliation. Le cabinet B soutient par ailleurs qu'il avait proposé au cabinet A une rotation au titre de certains travaux. Pour ces raisons, il réfute l'affirmation selon laquelle il aurait refusé toute modification dans la répartition des diligences. Il conteste également l'allégation selon laquelle il aurait fixé unilatéralement les conditions d'exercice de la mission.

AVIS DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

Le Haut Conseil constate tout d'abord que les termes de la saisine l'invitent à se prononcer en faveur de l'un ou l'autre des co-commissaires aux comptes.

Il relève qu'au regard des textes régissant son fonctionnement, il ne lui appartient ni d'arbitrer un désaccord, ni de prendre parti sur une pratique dont il ne peut vérifier tous les éléments de fait. Il considère que, pour les mêmes raisons, il ne peut répondre à l'ensemble des questions du requérant.

Il lui appartient en revanche de se prononcer sur les questions de principe qui ressortent de cette situation.

- **Principes du co-commissariat aux comptes**

L'article L. 823-15 du Code de commerce dispose que : « *Lorsque la personne ou l'entité est astreinte à désigner deux commissaires aux comptes, ceux-ci se livrent ensemble à un examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes, selon les prescriptions énoncées par une norme d'exercice professionnel établie conformément au sixième alinéa de l'article L. 821-1. Une norme d'exercice professionnel détermine les principes de répartition des diligences à mettre en oeuvre par chacun des commissaires aux comptes pour l'accomplissement de leur mission.* »

*Avis du H3C en application de l'article 1^{er}-5 du décret
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle
Le 22 mai 2006*

Le Haut Conseil constate que le dispositif légal prévu par l'article L. 823-15 est incomplet à ce jour. En effet, il n'existe pas de norme d'exercice professionnel homologuée régissant l'exercice de la mission légale par deux commissaires aux comptes.

Par conséquent, le Haut Conseil estime nécessaire qu'une ou deux normes soient homologuées dans les meilleurs délais aux fins de compléter ce dispositif.

Dans l'attente de ces normes et sans anticiper sur leur contenu, il considère utile de rendre un avis dans le cadre de l'article 1-5 alinéa 2 du décret du 12 août 1969.

Le Haut Conseil relève que l'article L. 823-15 pose des principes de bon exercice du co-commissariat aux comptes qui doivent être suivis même en l'absence de normes homologuées. L'examen collégial et contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes constitue l'un de ces principes. Par ailleurs, le Haut Conseil relève qu'il ressort des débats parlementaires que l'objet du dernier alinéa de l'article L. 225-228 du Code de commerce (devenu L. 823-15) était « *d'éviter les situations de co-commissariat déséquilibré, dans lesquelles l'un des deux commissaires aux comptes risque, par une implication insuffisante dans les travaux de commissariat, de perdre l'indépendance et l'objectivité nécessaires à sa mission.* »²

A ce titre, le Haut Conseil considère que le bon exercice d'une mission légale de certification des comptes par deux commissaires aux comptes implique au minimum :

- ***une définition concertée du programme de travail et une position commune des commissaires aux comptes à l'égard de l'entité contrôlée***

Le Haut Conseil estime nécessaire que chaque commissaire aux comptes acquière une bonne connaissance de l'entité et en évalue les zones à risques aux fins de définir de manière concertée un programme de travail adapté.

En appliquant au cas d'espèce ce principe, le Haut Conseil considère qu'à défaut d'une décision commune, aucun des deux commissaires aux comptes ne saurait arrêter une position unilatérale avec les représentants de l'entité contrôlée.

- ***un exercice de la mission qui ne soit pas « déséquilibré »***

L'un des objectifs affichés par le législateur lors de l'adoption de l'article L. 823-15 précité était d'éviter les situations de co-commissariat aux comptes déséquilibré.

A ce titre, le Haut Conseil considère que, pour apprécier la participation de chaque commissaire aux comptes à l'exercice d'une mission en co-commissariat aux comptes, il doit être tenu compte de critères tant qualitatifs que quantitatifs lesquels supposent notamment que :

- chaque co-commissaire aux comptes puisse mettre en œuvre les travaux lui permettant d'être en mesure de certifier les comptes ;
- le volume horaire affecté à l'un des commissaires aux comptes ne soit pas disproportionné au regard de celui attribué à son confrère.

² Commission des finances de l'Assemblée nationale, 1^{ère} lecture, rapport de Monsieur GOULARD.

*Avis du H3C en application de l'article 1^{er}-5 du décret
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle
Le 22 mai 2006*

‣ ***un examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes***

Au titre des principes régissant le co-commissariat, la loi de sécurité financière renvoie à un examen collégial et contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes.

Le Haut Conseil considère que cet examen contradictoire implique :

- une revue réciproque des travaux effectués par chacun des co-commissaires aux comptes ;
- la réalisation de certains travaux par les deux co-commissaires aux comptes.

Il est par ailleurs d'avis que la mise en place d'une rotation périodique des travaux contribue à cet examen contradictoire.

En appliquant au cas d'espèce les principes précités, le Haut Conseil considère que ne constituent pas une bonne pratique professionnelle :

- la « répartition » des diligences par l'un des deux commissaires aux comptes sans qu'il y ait eu au préalable une évaluation collégiale des zones à risques de l'entité ;
- la répartition des diligences intangible dans le temps ;
- l'absence de rotation des diligences portant sur des « cycles » identifiés comme « essentiels » par les deux commissaires aux comptes.

• **Respect des règles légales applicables aux commissaires aux comptes.**

Le Haut Conseil rappelle que l'exercice d'une mission légale de certification des comptes dans le cadre d'un co-commissariat doit s'effectuer dans le respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la profession, à savoir :

‣ ***le secret professionnel***

Le Haut Conseil rappelle que le commissaire aux comptes ne peut communiquer les résultats de ses travaux qu'aux personnes habilitées par la loi à recevoir de telles informations.

En application de cette règle, le Haut Conseil relève que les deux commissaires aux comptes ne peuvent fournir des informations qu'aux seuls membres du comité d'audit envers lesquels ils sont déliés du secret professionnel.

‣ ***l'indépendance***

Le commissaire aux comptes, investi d'une mission légale d'intérêt public, doit respecter les principes d'indépendance posés par la loi et le code de déontologie professionnelle.

*Avis du H3C en application de l'article 1^{er}-5 du décret
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle
Le 22 mai 2006*

En appliquant ces principes au cas d'espèce, le Haut Conseil estime que les deux commissaires aux comptes :

- ne peuvent pas recevoir d'instructions de la part des dirigeants de l'entité contrôlée entravant l'exercice en toute indépendance de leur mission légale ;
- ne sauraient demander aux services d'audit interne de l'entité de réaliser des travaux relevant de leur responsabilité, bien qu'ils puissent utiliser les travaux de ces services.

▸ ***la détermination des honoraires***

Lorsque le barème prévu à l'article 120 du décret du 12 août 1969 ne s'applique pas, compte tenu des agrégats économiques de l'entité, le montant des honoraires est alors fixé, conformément aux dispositions de l'article 125 du décret précité, « *d'un commun accord entre le ou les commissaires aux comptes et la personne, eu égard à l'importance effective du travail nécessaire à l'accomplissement de la mission légale de contrôle* ».

Par ailleurs, l'article 123 dudit décret dispose que « *Le montant de la vacation horaire est fixé d'un commun accord entre le ou les commissaires aux comptes ou la personne contrôlée, préalablement à l'exercice de la mission.* »

Faisant application de ces dispositions au cas d'espèce, le Haut Conseil relève que le montant des honoraires doit être fixé d'un commun accord entre les parties.

En dernier lieu, le Haut Conseil rappelle qu'un désaccord tel qu'exposé dans la saisine ne doit pas porter préjudice à l'entité contrôlée. Même si les co-commissaires aux comptes ne parviennent pas à un accord, il est de la responsabilité de chacun d'entre eux de débiter ses travaux.

En cas de persistance de désaccord, chaque commissaire aux comptes doit tirer toutes les conséquences utiles quant à la poursuite de sa mission.

Christine THIN
Présidente

Annexe 3.2.

Avis du Haut Conseil du 16 octobre 2006 sur une saisine individuelle

Le 16 octobre 2006

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article 1^{er}-5 du décret du 12 août 1969
sur une saisine individuelle*

Introduction

Sur le fondement des dispositions de l'article 1-5 du décret du 12 août 1969, le Haut Conseil du commissariat aux comptes a été saisi, pour avis, par le Procureur général près de la Cour des comptes de la situation d'un cabinet de commissaire aux comptes susceptible de contrevenir aux dispositions du Code de déontologie relatives aux incompatibilités.

Les faits peuvent être résumés comme suit.

Conformément à l'article 135 de la loi 2003-709 du 1^{er} août 2003, applicable à compter de l'exercice 2006, un établissement public à caractère industriel et commercial (EPIC), tenu d'établir et de publier des comptes consolidés, se trouve dans l'obligation de nommer au moins deux commissaires aux comptes.

Dans l'attente de désigner les commissaires aux comptes, cet EPIC a conclu un marché avec un cabinet X aux fins de mesurer la « *certificabilité* » de ses comptes. A ce titre, le cabinet X, assisté d'un cabinet Y, sous-traitant nommé dans le marché, a examiné, entre le 22 décembre 2004 et le 28 février 2006, les comptes de l'exercice 2004 arrêtés par l'EPIC.

En juillet 2005, ce dernier a lancé un appel d'offre en vue de nommer ses commissaires aux comptes. Le cabinet X a été sélectionné et sa candidature a été proposée par le Conseil d'administration au ministre de tutelle en décembre 2005^{1 2}.

Le 10 avril 2006, le Procureur général près de la Cour des comptes a saisi le Haut Conseil du commissariat aux comptes d'une demande d'avis sur la possibilité, pour le cabinet X, d'accepter la mission de commissariat aux comptes de l'EPIC alors qu'il avait mené, dans les deux ans précédents, une mission consistant à mesurer la « *certificabilité* » des comptes de cet établissement.

Cette saisine était accompagnée des positions de la cellule technique du cabinet X et de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, consultées sur la question faisant l'objet du présent avis.

L'une et l'autre sont parvenues à la conclusion que les deux missions successives étaient

¹ L'article 135 de la loi 2003-709 du 1^{er} août 2003 dispose que « (...) Les commissaires aux comptes des établissements publics de l'Etat sont nommés, sur proposition des organes dirigeants, par le ministre chargé de l'économie. Lorsque l'établissement fait appel public à l'épargne, cette nomination est effectuée après avis de l'Autorité des marchés financiers dans des conditions fixées par décret. »

² A la date de l'émission du présent avis, le ministre de tutelle n'a pas encore pris d'arrêté de nomination.

*Avis du H3C en application de l'article 1^{er}-5 du décret
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle
Le 16 octobre 2006*

déontologiquement compatibles. Cette conclusion se fonde notamment sur l'assimilation des travaux menés par le cabinet X dans le cadre de la prestation contractuelle à ceux mis en œuvre dans le cadre d'une mission de commissariat aux comptes. Ces travaux sont donc analysés comme relevant des diligences d'un commissaire aux comptes et non susceptibles, de ce fait, de placer le cabinet X en situation d'incompatibilité déontologique.

Avis rendu par le Haut Conseil

Le Haut Conseil estime tout d'abord qu'il n'est pas possible d'assimiler une prestation contractuelle à une mission légale, quelle que soit la qualification donnée aux diligences mises en œuvre au titre de ces dernières et quand bien même ces diligences seraient de même nature.

En effet, dans le cadre d'une prestation contractuelle, les conditions d'exécution de la mission et les obligations qui en découlent relèvent exclusivement de l'accord des parties, alors que dans le cadre de la mission légale de commissariat aux comptes, elles relèvent de la loi³ et des règlements, même s'il appartient aux parties de formaliser le lien contractuel.

En conséquence, pour analyser la situation présentée, le Haut Conseil n'a pas retenu l'approche consistant à apprécier si les diligences mises en œuvre par le cabinet X étaient assimilables à celles mises en œuvre par un commissaire aux comptes. Il a en revanche considéré qu'il convenait d'examiner les termes du marché et ses conditions d'exécution au regard de l'article L. 822-11 I. alinéa 2 du Code de commerce et des articles 20 et 29 III du Code de déontologie professionnelle.

Il ressort des termes du marché et de l'analyse, par le Haut Conseil, des rapports dits d'« étapes », élaborés par le cabinet X, qui retracent les travaux, constats et recommandations adressés à l'EPIC, que la mission de mesure de la « *certificabilité* » des comptes de l'EPIC a notamment consisté à :

- analyser les règles et méthodes comptables à retenir par rapport aux normes comptables en vigueur⁴ ;
- identifier sur les flux significatifs, les risques liés à l'application de ces principes en raison des faiblesses de l'organisation et des procédures de collecte et de contrôle de l'information financière⁴ ;
- émettre des recommandations en terme de traitement comptable préférentiel, de valorisation de certains postes comptables tels que les provisions et de procédures à instaurer au sein de l'EPIC⁵ ;
- chiffrer l'impact, dans les comptes de l'EPIC, des changements de méthodes comptables préconisés par le cabinet X⁵ ;
- prévoir un plan d'actions à mener par l'EPIC pour mettre en œuvre les recommandations formulées par le cabinet X⁵ ;
- apprécier la mise en œuvre, par l'EPIC, de ce plan d'actions⁵.

Le Haut Conseil estime que ces travaux, mis en œuvre dans les deux ans qui précèdent la mission de commissariat aux comptes au titre de laquelle le cabinet X est pressenti, ont comporté à l'évidence des évaluations comptables, financières et prévisionnelles. Cette

³ C'est pour cette raison que la doctrine affirme que dès lors que « *les relations entre le commissaire aux comptes et la société sont fixées par la loi, leurs relations prend un aspect institutionnel : le commissaire aux comptes devient un organe aussi nécessaire au fonctionnement de la société que l'assemblée des actionnaires ou la direction* ».

(Y.Guyon- Droit des affaires, Tome I, n°360)

⁴ Extrait du marché conclu entre les parties en décembre 2004.

⁵ Eléments issus de l'analyse, par le Haut Conseil, des rapports dits d'« étape » élaborés par le cabinet X.

Annexe 3.2. (suite et fin)

*Avis du H3C en application de l'article 1^{er}-5 du décret
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle
Le 16 octobre 2006*

situation contreviendrait aux dispositions de l'article 29 III alinéa 1 du Code de déontologie si le cabinet X venait à accepter ladite mission de commissariat aux comptes.

Le Haut Conseil considère par ailleurs que ces travaux pourraient entraîner des risques d'auto révision du fait même de la poursuite de leurs effets dans le temps. Cette situation serait contraire aux dispositions de l'article 20 du Code de déontologie si le cabinet X venait à accepter la mission de commissariat aux comptes précitée.

Pour ces motifs, le Haut Conseil est d'avis que si le cabinet X venait à accepter la mission de commissariat aux comptes de l'EPIC à compter de l'exercice ouvert le 1^{er} janvier 2006, il se trouverait en situation d'incompatibilité.

Le Haut Conseil précise également que le cabinet Y, sous-traitant du cabinet X dans le cadre de la mission contractuelle, se trouverait lui aussi en situation d'incompatibilité s'il venait à accepter cette même mission de commissariat aux comptes, eu égard au fait que ce cabinet a réalisé des prestations de même nature que celles effectuées par le cabinet X et selon le même calendrier.

En dernier lieu et sur le fondement des dispositions de l'article 29 III alinéa 2 du Code de déontologie, le Haut Conseil estime également que les diligences mises en œuvre par les cabinets X et Y dans le cadre de leur mission contractuelle placeraient les membres de leurs réseaux respectifs dans une situation d'incompatibilité s'ils venaient à accepter cette même mission de commissariat aux comptes.

Christine THIN

Présidente

Avis du Haut Conseil du 4 décembre 2006 sur une saisine individuelle

Le 4 décembre 2006

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article 1^{er}-5 du décret du 12 août 1969
sur une saisine individuelle***

Introduction

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes a été saisi, pour avis, par le Président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes sur la possibilité, au regard de l'article 29 III alinéa 1¹ du Code de déontologie professionnelle, pour un professionnel d'accepter une mission légale de commissariat aux comptes alors qu'il a mené, dans les deux ans qui ont précédé, une mission d'expertise comptable.

Selon la Compagnie nationale : « *le statut d'expert-comptable ne paraît pas à lui seul suffisant pour placer le professionnel en situation de ne pas accepter la mission. Il convient, à [son] avis, tout d'abord d'apprécier la nature de la mission d'expertise comptable qui avait été confiée au professionnel.*

S'il s'agit d'une mission confiée à un expert-comptable qui inclut des évaluations comptables, financières, voire prévisionnelles (par exemple : évaluer des provisions, déterminer la politique d'amortissement, évaluer les stocks ...), cette mission contreviendrait à l'article 29-III et ne permettrait pas au professionnel d'accepter le mandat qui lui est proposé.

Il s'agit en réalité d'examiner chaque situation au cas par cas afin de déterminer si elle place le commissaire aux comptes en contradiction avec le principe général d'auto révision ».

Le Haut Conseil a rendu l'avis qui suit après avoir examiné la présente saisine non seulement au regard des dispositions de l'article 29 III alinéa 1 du Code de déontologie, mais également au regard de ses articles 5² et 20³.

¹ Article 29 III alinéa 1 :

Liens professionnels antérieurs :

Sous réserve des cas prévus par la loi, un commissaire aux comptes ne peut accepter une mission légale lorsque lui-même, ou la société de commissaires aux comptes à laquelle il appartient, a établi ou fourni, dans les deux ans qui précèdent, des évaluations comptables, financières ou 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.

² Article 5 :

Indépendance

Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes.

L'indépendance du commissaire aux comptes se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi.

³ Article 20 :

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 le cas échéant le réseau auquel il appartient auraient réalisées antérieurement pour la personne ou l'entité intéressée 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 ou à l'entité 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.

*Avis du H3C en application de l'article 1^{er}-5 du décret
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle
Le 4 décembre 2006*

Avis rendu par le Haut Conseil

Le Haut Conseil constate que le périmètre d'intervention de l'expert-comptable est délimité par l'ordonnance n°45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable, et particulièrement ses articles 2 et 22.

A l'intérieur de ce périmètre, le contenu des missions que l'expert-comptable peut être conduit à effectuer relève à la fois des termes de l'ordonnance et de l'accord passé entre les parties.

La nature et l'étendue de chaque intervention de l'expert-comptable ne peuvent donc pas être définies sans avoir analysé les termes de la mission qui lui a été confiée par l'entité.

En conséquence, le Haut Conseil est d'avis que le statut d'expert-comptable ne suffit pas à lui seul pour placer ce professionnel en situation d'incompatibilité au regard du Code de déontologie.

Toutefois, il précise que les prestations effectuées par des membres de son réseau ou par lui-même en qualité d'expert comptable antérieurement à la mission de certification des comptes sont susceptibles de le placer dans une situation à risques ou d'incompatibilité notamment au regard des articles 5, 20 et 29 III du Code de déontologie.

A cet effet, il lui revient avant d'accepter une mission de certification, de prendre les mesures de sauvegarde appropriées et de justifier, le cas échéant, de la compatibilité déontologique des missions menées en qualité d'expert-comptable avec celle de commissaire aux comptes. Le Haut Conseil précise qu'au titre des mesures de sauvegarde, le Code de déontologie prévoit qu'en cas de doute sérieux ou de difficulté d'interprétation, le commissaire aux comptes saisit, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

Le Haut Conseil a relevé des situations dans lesquelles le professionnel concerné devait particulièrement analyser sa situation et faire application des dispositions énoncées au paragraphe précédent.

Il en est ainsi notamment :

- lorsque le professionnel a réalisé tout ou partie des travaux sous-tendant l'établissement des comptes annuels ; en effet, lorsque l'entité « externalise » tout ou partie de la tenue de sa comptabilité et de l'établissement de ses comptes annuels, elle délègue les travaux qu'ils impliquent à un expert-comptable qui procède alors à des évaluations lorsqu'il fait application des dispositions du III du plan comptable général relatif aux « règles de comptabilisation et d'évaluation » ;
- lorsque dans le cadre d'une création d'entreprise, il est amené à établir des comptes prévisionnels, cette intervention comprenant des évaluations de nature à contrevenir aux dispositions de l'article 29 III du Code précité ;
- lorsqu'il lui est demandé dans le cadre d'une création d'entreprise d'apporter son expertise en matière de régime fiscal ou encore d'organisation administrative et comptable les mieux adaptés aux besoins de l'entreprise, une telle situation étant susceptible de le placer en situation d'auto révision ou d'affecter son indépendance au sens des articles 5 et 20.

En dernier lieu, il convient de rappeler que le Haut Conseil, saisi d'un cas particulier, a estimé que des travaux menés par un cabinet dans le cadre d'une mission consistant à mesurer la « certifiabilité des comptes » avaient à l'évidence comporté des évaluations comptables, financières et prévisionnelles et pourraient entraîner des risques d'auto révision du fait même de la poursuite de leurs effets dans le temps. Cette situation a fait l'objet d'un

*Avis du H3C en application de l'article 1^{er}-5 du décret
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle
Le 4 décembre 2006*

avis rendu le 16 octobre 2006 par le Haut Conseil.

Le Haut Conseil relève enfin que la jurisprudence a retenu à la charge de l'expert-comptable un devoir général d'assistance et de conseil⁴ qui doit notamment le conduire à analyser de façon exacte la situation de son client⁵, transcrire de manière réfléchie les données communiquées par lui⁶, obtenir les documents et renseignements nécessaires pour établir une comptabilité véritable et sincère⁷ et fournir les mises en garde et commentaires appropriés sur les comptes sociaux⁸.

Ce devoir général d'assistance et de conseil implique que le commissaire aux comptes, en cas de succession de missions d'expertise comptable et de certification des comptes, analyse sa situation au regard des articles 5 et 20 du Code de déontologie.

Christine THIN

Présidente

⁴ Sur le devoir d'assistance et de conseil de l'expert-comptable : V. notamment les décisions suivantes : CA Paris, 1^{ère} Ch., sect. B, 4 juillet 1997 n° 96-15957, Bull. Joly 1997 p. 963, § 344, note J-F. Barbiéri ; CA Paris, 25^e Ch., sect. A, 12 octobre 2001, n°1999/17916, Bull. Joly Sociétés 2002 p.42, § 5.

⁵ CA Paris, 25^e Ch., sect. A, 12 octobre 2001 précité.

⁶ CA Paris, 1^{ère} Ch., sect. B, 4 juillet 1997 précité.

⁷ CA Paris, 1^{ère} Ch., sect. B, 4 juillet 1997 précité.

⁸ Cass. Com., 1^{er} décembre 1998, pourvoi n°96-18657, Bull. Joly Sociétés 1999 p. 354, § 68, note J-F. Barbiéri.

Annexe 3.4.

Avis du Haut Conseil du 4 décembre 2006 sur une saisine individuelle

Le 4 décembre 2006

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article 1^{er}-5 du décret du 12 août 1969
sur une saisine individuelle***

Introduction

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes a été saisi pour avis par un commissaire aux comptes, conformément à l'article 1er-5 du décret du 12 août 1969, d'une situation soulevant une question relative à la déontologie et l'indépendance des commissaires aux comptes.

Dans sa saisine, le requérant a exposé la situation suivante :

Au cours de l'exercice 2004, une société X avait pour expert-comptable un cabinet A et pour commissaire aux comptes un cabinet B, auteur de la saisine.

Dans le courant de l'année 2005, cette société embauche, en qualité de directeur administratif et financier, un collaborateur du cabinet A, qui, selon le requérant, *"était en charge de la comptabilité"* de la société X au cours de l'exercice précédent. Elle décide également de ne plus avoir recours aux services d'un expert-comptable.

Le mandat du cabinet B arrivant à échéance à l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice 2004, la société X décide de ne pas renouveler son mandat.

Selon le requérant, le nouveau directeur administratif et financier de la société X a recommandé à cette dernière de nommer le cabinet A en qualité de commissaire aux comptes titulaire. Le cabinet A a finalement été désigné commissaire aux comptes suppléant.

La société X a nommé commissaire aux comptes titulaire une personne physique qui, selon l'auteur de la saisine, *« exerce son activité au siège social du cabinet A, dans les mêmes bureaux »*.

Il ressort également des éléments apportés par le requérant que cette personne physique a, dans le passé, cédé sa clientèle au cabinet A et qu'elle n'est ni salariée, ni dirigeante de ce cabinet. Il n'est pas établi si cette personne est ou non associée du cabinet A.

Le cabinet B sollicite l'avis du Haut Conseil sur plusieurs points.

Le Haut Conseil n'a pas retenu les questions relevant de la simple application de dispositions légales.

Au vu des éléments de fait présentés par le requérant, le Haut Conseil émet l'avis qui suit :

Avis rendu par le Haut Conseil

Question 1. *« Est-il possible pour une personne physique d'être nommée commissaire aux comptes titulaire d'une entité sachant qu'elle exerce au siège, dans les mêmes bureaux, que le cabinet d'expertise comptable qui était en charge de la comptabilité de cette entité au cours de l'exercice précédent, et qui a été depuis nommé commissaire aux comptes suppléant de cette entité ?*

Qu'en est-il dans le cas où le collaborateur, alors en charge de la comptabilité de cette entité

*Avis du H3C en application de l'article 1^{er}-5 du décret
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle
Le 4 décembre 2006*

dans le cabinet d'expert-comptable, est devenu le directeur administratif et financier dans cette même société ? »

Le Haut Conseil considère qu'aucune disposition légale ou réglementaire n'interdit à une personne physique, exerçant dans les bureaux d'un cabinet qui était l'expert-comptable d'une entité au cours de l'exercice précédent, d'être nommée commissaire aux comptes titulaire de cette entité.

Le Haut Conseil considère également que des liens personnels étroits entretenus dans le passé, entre le commissaire aux comptes titulaire d'une entité et son directeur administratif et financier ne sont pas de nature à faire entrer la situation de ce commissaire aux comptes dans un cas d'interdiction ou d'incompatibilité légales. En effet, l'article 27 II du Code de déontologie relatif aux liens personnels étroits ne vise que les liens actuels entre un commissaire aux comptes d'une entité et une personne exerçant une fonction sensible au sein de cette entité.

Le Haut Conseil relève toutefois des faits exposés par le requérant les éléments suivants :

- la société X a décidé au courant de l'année 2005 de ne plus avoir recours aux services d'un expert-comptable pour les comptes de l'exercice 2005 et donc de ne plus avoir recours aux services du cabinet A en qualité d'expert comptable à compter de cet exercice ;
- elle a embauché le collaborateur du cabinet A qui était en charge de la comptabilité de la société X au cours de l'exercice précédent pour lui confier le poste de directeur administratif et financier ;
- elle a décidé de ne pas renouveler le mandat de son commissaire aux comptes titulaire, le cabinet B ; ce dernier arrivant à échéance à l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice 2004 ;
- elle a nommé, sur recommandation de son nouveau directeur administratif et financier, le cabinet A commissaire aux comptes suppléant, après avoir eu l'intention, dans un premier temps, de le nommer commissaire aux comptes titulaire ;
- elle a nommé commissaire aux comptes titulaire une personne travaillant dans les locaux du cabinet A ;
- cette personne a cédé dans le passé sa clientèle au cabinet A.

Le Haut Conseil estime qu'il résulte de ces éléments pris dans leur ensemble un faisceau d'indices laissant supposer que le commissaire aux comptes titulaire pourrait être soumis, par l'intermédiaire du cabinet A, à des influences de la part du directeur administratif et financier de la société X, susceptibles de porter atteinte à son impartialité au sens de l'article 4 alinéa 2 du Code de déontologie¹.

Le Haut Conseil est d'avis que, le commissaire aux comptes titulaire, placé dans une telle situation, prenne sans délai les mesures de sauvegarde appropriées en vue d'éliminer les risques d'influences tels que décrits ci-dessus et en justifie conformément à l'article 12 du Code de déontologie.

Question 2. *« La totalité des règles d'incompatibilités est-elle également applicable au suppléant ? »*

Le Haut Conseil est d'avis que les dispositions applicables au commissaire aux comptes titulaire sont également applicables au commissaire aux comptes suppléant.

Le Haut Conseil observe en effet que les dispositions légales ou réglementaires n'opèrent

¹ Selon l'article 4 alinéa 2 du code de déontologie : « Il [le commissaire aux comptes] évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité. »

Annexe 3.4. (suite et fin)

*Avis du H3C en application de l'article 1^{er}-5 du décret
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle
Le 4 décembre 2006*

pas de distinction selon que le commissaire ait une qualité de titulaire ou de suppléant.

Question 3. « *Est-il possible pour un cabinet d'expertise comptable d'être nommé commissaire aux comptes suppléant d'une entité dont il a établi les comptes dans le passé (dans la mesure où il n'audite pas des comptes qu'il a lui-même établis) ?* »

Le Haut Conseil, saisi d'une question relative à la compatibilité déontologique de la succession de missions menées en qualité d'expert-comptable et de commissaire aux comptes, a rendu un avis le 4 décembre 2006.

Il convient par conséquent de se reporter à cet avis, rappelant par ailleurs que conformément à la réponse formulée à la question 2, la solution préconisée dans cet avis est applicable aussi bien au commissaire aux comptes titulaire qu'au suppléant.

De plus, le Haut Conseil relève que des éléments mentionnés précédemment, il résulte que le commissaire aux comptes suppléant pourrait être soumis à des influences de la part du directeur administratif et financier de la société X susceptibles de porter atteinte à son impartialité au sens de l'article 4 alinéa 2 du Code de déontologie.

En conséquence, le Haut Conseil est d'avis que, placé dans une telle situation, le commissaire aux comptes suppléant prenne sans délai les mesures de sauvegarde appropriées conformément à l'article 12 du Code de déontologie.

Christine THIN

Présidente

Avis du Haut Conseil du 11 janvier 2007 sur une saisine individuelle

Le 11 janvier 2007

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article 1^{er}-5 du décret du 12 août 1969
sur une saisine individuelle*

Introduction

Le Haut Conseil a été saisi pour avis par un commissaire aux comptes, conformément à l'article 1-5 du décret du 12 août 1969 de la situation qui suit.

Le Président d'une société anonyme (SA) souhaite apporter ses titres représentant 86,7% du capital de la société à une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) dont il est l'associé et le gérant unique. Il n'existe, au moment de l'opération, aucun lien capitalistique entre la SA et l'EURL bénéficiaire de l'apport des titres.

Sur le fondement de l'article L.223-33 du code de commerce, le Président de la SA, agissant en qualité de gérant unique de l'EURL, demande au Président du tribunal de commerce compétent la désignation d'un commissaire aux apports chargé notamment d'apprécier la valeur de l'apport et d'établir un rapport. Le Président du tribunal de commerce désigne par ordonnance comme commissaire aux apports de l'EURL le commissaire aux comptes de la SA. Il est précisé dans l'ordonnance que si le commissaire aux apports désigné est en situation d'incompatibilité, il devra demander son remplacement par simple requête.

Le commissaire aux comptes de la SA, avant d'être désigné par le Président du tribunal de commerce, a saisi le Haut Conseil sur l'applicabilité de l'article 10 du code de déontologie à sa situation.

Le Haut Conseil a rendu l'avis qui suit à partir des faits tels que présentés par le requérant.

Avis rendu par le Haut Conseil

Le Haut Conseil relève que les interdictions prévues aux articles L. 822-11 II al.1 du code de commerce et 10 du code de déontologie visent les conseils ou prestations fournis à la personne ou à l'entité dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par celle-ci au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

Ces dispositions n'interdisent pas au commissaire aux comptes d'une personne ou d'une entité dont il certifie les comptes de fournir à une personne ou à une entité n'ayant aucun lien de contrôle avec cette dernière, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, des conseils ou prestations n'entrant pas dans les diligences directement liées à sa mission de commissaire aux comptes.

Annexe 3.5. (suite et fin)

*Avis du H3C en application de l'article 1^{er}-5 du décret
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle
Le 11 janvier 2007*

L'article 10 susmentionné du code de déontologie n'interdit donc pas au commissaire aux comptes d'une personne ou d'une entité dont il certifie les comptes d'accepter une mission de commissaire aux apports au bénéfice d'une personne ou d'une entité n'ayant, au moment de sa nomination, aucun lien de contrôle avec la première, au sens des I et II de l'article L.233-3 du code de commerce.

Toutefois, le Haut Conseil constate qu'en l'espèce l'acceptation par le commissaire aux comptes concerné d'une mission de commissaire aux apports telle que décrite dans les éléments de fait présentés ci-dessus le conduira à apprécier la valeur des titres de la personne ou de l'entité dont il certifie les comptes.

La réalisation d'une telle mission le placerait donc, dans le cadre de l'exercice de sa mission de commissariat aux comptes, en situation de conflit d'intérêts et serait de nature à affecter son indépendance et son impartialité, au regard des articles 4, 5 et 6 du code de déontologie.

En cas d'acceptation d'une telle mission, il appartient donc au commissaire aux comptes concerné de prendre les mesures de sauvegarde appropriées en application de l'article 12 du code de déontologie.

Le Haut Conseil s'est interrogé sur la nature des mesures de sauvegarde susceptibles d'éliminer les risques déontologiques liés à la situation ci-dessus envisagée ou d'en atténuer les effets. Il estime qu'une fois la mission de commissariat aux apports effectuée, seule une démission du commissaire aux comptes de son mandat dans la SA constituerait une mesure de sauvegarde appropriée.

Christine THIN

Présidente

Avis du Haut Conseil du 11 janvier 2007 sur une auto-saisine

Le 11 janvier 2007

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article 1^{er}-5 du décret du 12 août 1969
sur une auto-saisine***

Introduction

La Commission Bancaire a interrogé le Haut Conseil du commissariat aux comptes sur une question relative à la déontologie et l'indépendance des commissaires aux comptes.

La question a été formulée de la manière suivante :

« L'article 10 du code de déontologie des commissaires aux comptes, qui reprend largement le texte de l'article L. 822-11 du code de commerce, liste un certain nombre de situations interdites visant notamment à proscrire l'exercice par un commissaire aux comptes de missions de conseil susceptibles d'altérer l'indépendance de sa mission. Cet article précise que ces interdictions s'appliquent aux conseils ou prestations n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes lorsque ceux-ci sont fournis "à la personne ou à l'entité dont il certifie les comptes ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle". Toutefois, nous comprenons de la lecture de cet article que l'exercice de telles missions au profit d'une société soeur de l'entité contrôlée pourrait ne pas être interdit. Nous souhaiterions avoir votre appréciation sur cette question et savoir si le Haut Conseil a eu l'occasion de se prononcer sur ce sujet dans le cadre de ses travaux. »

Appelé à se prononcer sur l'applicabilité des articles L.822-11 II al.1 du code de commerce et 10 du code de déontologie aux conseils ou prestations de services fournis par un commissaire aux comptes à la société sœur de l'entité dont il certifie les comptes, le Haut Conseil a décidé de se saisir de cette question sur le fondement des dispositions de l'article 1-5 du décret du 12 août 1969 et de rendre l'avis qui suit.

Avis rendu par le Haut Conseil

Le Haut Conseil relève que les articles L. 822-11 II al.1 du code de commerce et 10 du code de déontologie visent les conseils ou prestations fournis à la personne ou à l'entité dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par celle-ci au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

Ces dispositions n'incluent pas dans leur champ d'application les filiales d'une personne ou d'une entité contrôlant la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés par ce commissaire aux comptes. La fourniture de conseils ou prestations à ces filiales, sœurs de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés, n'est donc pas interdite par les articles L.822-11 II al.1 du code de commerce et 10 du code de déontologie.

Annexe 3.6. (suite et fin)

*Avis du H3C en application de l'article 1^{er}-5 du décret
du 12 août 1969 sur une auto-saisine
Le 11 janvier 2007*

Le Haut Conseil estime toutefois que le commissaire aux comptes placé en situation d'avoir à fournir des prestations ou des conseils non directement liés à sa mission de commissaire aux comptes à la soeur de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés par lui, doit procéder à une analyse des risques, conformément à l'article 11 du code de déontologie. Il lui appartient notamment de vérifier, en raison de l'existence d'une entité mère commune aux deux entités concernées, qu'il ne se trouve pas confronté à un conflit d'intérêts ou placé dans une situation de nature à affecter son indépendance ou son impartialité au regard des articles 4, 5 et 6 du code de déontologie.

Le commissaire aux comptes, s'il a identifié de tels risques, doit justifier qu'il a pris les mesures de sauvegarde appropriées en application de l'article 12 du code de déontologie.

Christine THIN

Présidente

Avis du Haut Conseil du 8 février 2007 sur une saisine individuelle

Le 8 février 2007

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article 1^{er}-5 du décret du 12 août 1969
sur une saisine individuelle***

Introduction

Le Haut Conseil a été saisi pour avis par un commissaire aux comptes, conformément à l'article 1-5 du décret du 12 août 1969 de la situation qui suit.

Une association, selon ses statuts, a pour objet « *le développement, la consolidation et la professionnalisation des initiatives économiques créatrices d'emploi par l'octroi de moyens humains, techniques, administratifs et d'une aide financière aux entreprises nouvelles* ». Elle est composée d'une assemblée générale, d'un conseil d'administration, d'un bureau et de comités d'agrément. Ces derniers sont chargés d'examiner les dossiers de créateurs et de repreneurs d'entreprises et sont investis du pouvoir discrétionnaire d'octroyer des aides à ces derniers.

Les mandats des commissaires aux comptes titulaire et suppléant arrivant à leurs termes, le bureau de l'association a décidé de lancer une procédure d'appel d'offres pour leur renouvellement. Cet appel d'offres a été restreint aux professionnels participant de façon active et bénévole aux comités d'agrément de l'association.

A l'issue de cette procédure, le conseil d'administration de l'association a désigné en mai 2006, parmi ces professionnels, le cabinet A comme commissaire aux comptes titulaire de l'association. Ce cabinet, représenté par un directeur délégué et associé, est par ailleurs « *membre contributeur* » de l'association et participe de manière active et bénévole aux comités d'agrément de l'association. Quelques temps après, un associé personne physique du cabinet A a été désigné comme commissaire aux comptes suppléant de l'association.

Le cabinet A est devenu propriétaire en 2005 de 100 % des actions d'un cabinet B d'expertise-comptable et de commissariat aux comptes dont le Président-directeur général était Monsieur X, par ailleurs Vice-Président de l'association depuis 1999. A la suite de la cession au cabinet A de l'intégralité de ses actions détenues dans le cabinet B, Monsieur X a déménagé avec le cabinet B dans les mêmes locaux que le cabinet A. Il exerce actuellement son activité professionnelle en qualité d'expert-comptable indépendant. Selon l'auteur de la saisine cependant, Monsieur X s'est engagé à la suite de la cession de ses actions au cabinet A, moyennant une rémunération de la part du cabinet A, à continuer de travailler sur les dossiers de ses anciens clients dans le cabinet B afin de faciliter la reprise de ces derniers par le cabinet A.

Appelé à se prononcer sur l'applicabilité des articles 10 et 26 à 30 du code de déontologie à la situation du cabinet A telle que présentée par l'auteur de la saisine, le Haut Conseil a rendu l'avis qui suit.

*Avis du H3C en application de l'article 1^{er}-5 du décret
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle
Le 8 février 2007*

Avis rendu par le Haut Conseil

Trois questions d'ordre déontologique ressortent de la situation exposée par l'auteur de la saisine. Elles ont trait :

- à la participation du commissaire aux comptes d'une association à des comités d'agrément investis d'un pouvoir discrétionnaire ;
- à la qualité de membre contributeur de l'association du commissaire aux comptes de cette association ;
- aux liens professionnels entre le commissaire aux comptes d'une association et son Vice-Président.

I - Participation du commissaire aux comptes d'une association à des comités d'agrément investis d'un pouvoir discrétionnaire

Le Haut Conseil est d'avis que le commissaire aux comptes qui participe même à titre bénévole à des comités d'agrément disposant d'un pouvoir de décision dans l'association dont il certifie les comptes réalise au bénéfice de celle-ci des actes de gestion ou d'administration et se place en conséquence en situation interdite au regard des articles L.822-11 II al.1 du code de commerce et 10 du code de déontologie.

Il relève que par sa présence à de tels comités, le directeur délégué et associé du cabinet A est conduit à entretenir des liens avec des personnes occupant des fonctions sensibles au sein de l'association. Il en est ainsi de son Président ou de son Vice-Président, ces derniers étant, selon les statuts de l'association, appelés à diriger des comités d'agrément.

Il estime que ces liens sont susceptibles de nuire à l'indépendance du cabinet A dans l'exercice de sa mission de commissaire aux comptes et que ce dernier se trouve ainsi placé en situation d'incompatibilité au regard de l'article 27 II du code de déontologie.

II - Qualité de membre contributeur de l'association du commissaire aux comptes de cette association

Il ressort des éléments fournis par l'auteur de la saisine que selon les statuts de l'association, sont membres contributeurs « *les personnes physiques ou morales, de droit privé ou public, qui abondent financièrement les outils d'intervention financière. Ils ont accès aux Assemblées Générales avec voix délibérative.* »

Le Haut Conseil relève ainsi que le commissaire aux comptes, en sa qualité de membre contributeur de l'association, a accès aux assemblées générales avec voix délibérative et en particulier à celle qui statue sur les comptes annuels.

Il estime par conséquent que cette situation porte atteinte à son impartialité, son indépendance et son apparence d'indépendance dans l'exercice de sa mission de commissaire aux comptes au regard des articles 4 et 5 du code de déontologie.

*Avis du H3C en application de l'article 1^{er}-5 du décret
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle
Le 8 février 2007*

III - Liens professionnels entre le commissaire aux comptes d'une association et son Vice-Président

Il ressort des éléments fournis par l'auteur de la saisine que les statuts de l'association attribuent au Président et au Vice-Président de celle-ci des pouvoirs effectifs de direction.

Il ressort également les points suivants :

- le Vice-Président de l'association a cédé à la fin de l'année 2005 la totalité de ses actions du cabinet B au cabinet A, commissaire aux comptes titulaire de l'association ;
- à la suite de cette cession, il a déménagé avec le cabinet B dans les mêmes locaux que le cabinet A ;
- bien qu'exerçant en qualité d'expert-comptable indépendant, Monsieur X s'est engagé, selon l'auteur de la saisine, moyennant une rémunération de la part du cabinet A, à continuer de travailler sur les dossiers de ses anciens clients dans le cabinet B afin de faciliter la reprise de ces derniers par le cabinet A.

Le Haut Conseil estime par conséquent que le Vice-Président peut être considéré comme un dirigeant de l'association et qu'il résulte des éléments énumérés ci-dessus un faisceau d'indices laissant supposer qu'il existe des liens professionnels entre le commissaire aux comptes de l'association et un de ses dirigeants au sens de l'article 29 II du code de déontologie.

IV - Le Haut Conseil est d'avis que la participation du cabinet A aux comités d'agrément de l'association, sa qualité de membre contributeur de l'association et ses liens avec le Vice-Président de l'association portent atteinte à son impartialité, son indépendance et son apparence d'indépendance dans l'exercice de sa mission de commissaire aux comptes et le placent en situations d'interdiction et d'incompatibilité. Il doit par conséquent démissionner de son mandat de commissaire aux comptes titulaire dans l'association.

Christine THIN

Présidente

Annexe 3.8.

Avis du Haut Conseil du 8 mars 2007 sur une auto-saisine

Le 8 mars 2007

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article 1^{er}-5 du décret du 12 août 1969
sur une auto- saisine*

Introduction

Le Haut Conseil a été informé par une entité d'une situation posant une question relative à la déontologie et à l'indépendance des commissaires aux comptes.

La situation exposée est la suivante :

Au cours de l'exercice 2005, une entité avait pour expert-comptable un Cabinet A et pour commissaire aux comptes un Cabinet B. En juillet 2005, ces deux cabinets se sont rapprochés en vue de la cession de 66% des actions du Cabinet A au Cabinet B. Un protocole de cession a été signé le 13 janvier 2006 et la cession a été réalisée en juillet 2006. Après la signature du protocole de cession, Monsieur X, associé signataire et dirigeant du Cabinet B, a été nommé, le 30 mai 2006, Président du Conseil d'administration et Directeur Général du Cabinet A. En tant que commissaire aux comptes représentant le cabinet B, Monsieur X a signé, le 22 juin 2006, le rapport sur les comptes de l'exercice 2005 de l'entité.

Informée de cette opération en septembre 2006, l'entité a mis fin à la mission du Cabinet A d'expertise-comptable et a demandé au Cabinet B de démissionner de son mandat de commissaire aux comptes. Elle a par ailleurs souhaité avertir le Haut Conseil que ses comptes avaient été certifiés réguliers et sincères par un commissaire aux comptes qui était en même temps le Président du Conseil d'administration et le Directeur Général du cabinet d'expertise comptable qui avait établi ces comptes.

Le Haut Conseil a décidé de se saisir du cas exposé sur le fondement des dispositions de l'article 1-5 du décret du 12 août 1969 et de rendre l'avis qui suit.

Avis rendu par le Haut Conseil

Il ressort de ces éléments que les comptes annuels de l'exercice 2005 de l'entité ont été établis par le Cabinet A et certifiés par le Cabinet B. Il ressort également de ces éléments que lors de la signature de son rapport sur les comptes de l'exercice 2005, Monsieur X était à la fois associé dirigeant du Cabinet B, Président du Conseil d'administration et Directeur Général du Cabinet A. Par ailleurs, le Cabinet B avait signé avec le Cabinet A un protocole de cession devant l'amener à détenir 66 % des actions de ce cabinet.

Si le Cabinet A demeurait distinct du Cabinet B au moment de la signature du rapport sur les comptes, ces deux cabinets pouvaient toutefois être considérés comme constituant un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie. En effet, la présence de dirigeants communs et la signature d'un protocole de cession faisant naître entre les cabinets un lien de

*Avis du H3C en application de l'article 1^{er}-5 du décret
du 12 août 1969 sur une auto-saisine
Le 8 mars 2007*

contrôle au sens de l'article L.233-3 du code de commerce sont de nature à caractériser leur appartenance à un réseau.

L'appartenance de ces deux cabinets à un même réseau entraîne comme conséquence pour le commissaire aux comptes de l'entité de s'assurer, en cas de fourniture par un membre de son réseau d'une prestation à cette entité, que celle-ci est directement liée à sa mission de commissaire aux comptes.

En effet, l'article L.822-11 II al.2 du code de commerce prévoit que *« 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 ou d'une entité 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. »*

En outre, selon l'article 23 du code de déontologie *« en cas de fourniture de prestations de services par un membre du réseau à une personne ou entité 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 pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation. En cas de doute, le commissaire aux comptes saisit, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes. »*

En application de ces dispositions, le Haut Conseil estime que l'établissement des comptes annuels d'une entité par un cabinet membre du réseau du commissaire aux comptes de cette entité ne constitue pas une prestation directement liée à la mission de commissaire aux comptes.

Par conséquent, le Cabinet B ne pouvait certifier, le 22 juin 2006, les comptes annuels de l'entité établis par le Cabinet A.

Par ailleurs, le Haut Conseil estime que dès son rapprochement avec le Cabinet A, le Cabinet B aurait dû prévenir l'entité dont il certifiait les comptes de l'opération envisagée et aurait dû, comme le prévoit l'article 23 du code de déontologie, s'assurer que les prestations réalisées par le Cabinet A dans l'entité étaient directement liées à sa mission de commissaire aux comptes. En cas de doute, il aurait dû saisir, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

Christine THIN

Présidente

Annexe 3.9.

Avis du Haut Conseil du 29 mars 2007 sur une saisine individuelle

Le 29 mars 2007

Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article 1^{er}-5 du décret du 12 août 1969
sur une saisine individuelle

Introduction

Le Haut Conseil a été saisi pour avis par un commissaire aux comptes, conformément aux articles 1-5 du décret du 12 août 1969 et 22 du code de déontologie, de la situation qui suit.

Une SAS a été constituée entre environ une trentaine de cabinets d'expertise-comptable et de commissariat aux comptes. Chacun de ces cabinets a souscrit au capital de la SAS à hauteur de 3000 euros et verse annuellement une contribution financière égale à 0.15 % de son chiffre d'affaires hors taxes afin de couvrir les frais de fonctionnement de la SAS.

Par ailleurs, comme le prévoit son objet statutaire, la SAS a signé en 2002 une convention technique avec une association regroupant des membres d'un réseau pluridisciplinaire (« Cabinet A ») en vue de mettre en place une coopération entre le Cabinet A et les membres de la SAS. A l'expiration de cette convention, une nouvelle convention technique a été signée avec le Cabinet A, en juillet 2005, pour une durée de deux ans.

Appelé à se prononcer sur la qualification de la SAS au regard de l'article 22 du code de déontologie, le Haut Conseil a rendu l'avis qui suit.

Avis rendu par le Haut Conseil

Il ressort des statuts de la SAS et d'éléments d'information et de communication tels que la charte graphique, le site Internet et la plaquette de présentation de la SAS :

- que la SAS est dirigée par un Président auquel il est adjoint un Comité de direction, tous deux désignés par les cabinets membres de la SAS ;
- que les cabinets membres de la SAS utilisent une dénomination et un logotype communs qui s'ajoutent à leur dénomination propre ;
- que l'organisation d'une communication collective des cabinets membres fait partie de l'objet statutaire de la SAS ;
- que la SAS utilise le terme « réseau » pour désigner l'ensemble auquel appartiennent les cabinets membres de la SAS ;
- que chaque cabinet membre fait l'objet d'une présentation sur le site Internet de la SAS. Sont indiqués notamment, les coordonnées du cabinet, les noms et les adresses électroniques de ses associés ;

1

*Avis du H3C en application de l'article 1^{er}-5 du décret
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle
Le 29 mars 2007*

- que le site Internet et la plaquette de la SAS font valoir les compétences pluridisciplinaires des professionnels des cabinets membres ;
- que la SAS a également pour objet statutaire de favoriser le développement des cabinets membres tant sur le plan technique que sur le plan commercial ;
- que la SAS propose dans sa plaquette à « ses clients » une offre de services sur l'ensemble du territoire national dans les domaines de l'expertise-comptable, de l'audit, de la gestion des ressources humaines, de la finance d'entreprise, du conseil financier, juridique ou fiscal ;
- qu'elle a pour projet la mise en place d'un portail de services à l'usage des clients des cabinets membres ;
- que la SAS a élaboré des procédures internes de qualité devant être appliquées par les cabinets membres signataires de la convention de mise en place de ces procédures.

Le Haut Conseil estime, au vu de ces éléments, que plusieurs indices d'appartenance à un réseau mentionnés à l'article 22 du code de déontologie sont réunis par la SAS et les cabinets membres. Ces critères sont les suivants :

- une direction ou une coordination communes au niveau national ou international ;
- une dénomination ou un signe distinctif communs ;
- l'édition ou l'usage de documents destinés au public présentant le réseau ou chacun de ses membres et faisant mention de compétences pluridisciplinaires ;
- une clientèle habituelle commune ;
- l'élaboration ou le développement d'outils techniques communs.

Le Haut Conseil est donc d'avis que la SAS constitue un réseau pluridisciplinaire dont les membres ont un intérêt économique commun.

Par ailleurs, la convention signée en 2005 entre la SAS et le Cabinet A mentionne dans son préambule que l'objet de l'accord est, d'une part, le partage des connaissances du cabinet A et de la SAS, et d'autre part, l'échange des expériences respectives des deux parties.

A ce titre, la convention prévoit :

- la création d'une base commune de « coopération technique » accessible sur Internet et l'accès aux bases comprenant notamment la documentation technique audit du Cabinet A et l'actualité juridique et fiscale ;
- des échanges techniques entre les membres du Cabinet A et ceux de la SAS à Paris et au niveau régional ;
- l'organisation d'un forum annuel visant à faire le point de l'évolution des règles et normes professionnelles et des pratiques.

Ces prestations sont gratuites, les membres ne partageant que les coûts de la création de la base de « coopération technique » et de l'organisation des groupes de travail et de réflexion mis en place dans le cadre de la coopération.

Annexe 3.9. (suite et fin)

*Avis du H3C en application de l'article 1^{er}-5 du décret
du 12 août 1969 sur une saisine individuelle
Le 29 mars 2007*

Toutefois, le Haut Conseil relève que les clauses et annexes de la convention prévoient :

- que les interlocuteurs devant être désignés dans le cadre de la coopération parmi les membres du Cabinet A et ceux de la SAS ont notamment pour mission de définir des lignes de services et des compétences sectorielles ;
- qu'à côté des prestations gratuites faisant l'objet du partage des connaissances et de l'échange des expériences, des prestations payantes peuvent être offertes au marché par le Cabinet A et la SAS. Le contenu de ces prestations est décrit à titre indicatif dans les annexes de la convention.

Le Haut Conseil considère que ces éléments traduisent la recherche d'une clientèle commune au Cabinet A et à la SAS et que l'objet de la convention dépasse le partage des connaissances ou l'échange des expériences.

Il est donc d'avis que les liens créés par cette convention entre les membres de la SAS et le Cabinet A ont pour effet non seulement de renforcer la qualification de « réseau » donnée à la SAS mais aussi de mettre en réseau le Cabinet A et la SAS.

Christine THIN

Présidente

Annexe 6.1. **Décision relative aux orientations des contrôles périodiques des commissaires aux comptes**

SEANCE DU 7 JUILLET 2005

DECISION 2005-03

DÉCISION RELATIVE AUX ORIENTATIONS DES CONTRÔLES PÉRIODIQUES DES COMMISSAIRES AUX COMPTES

CAMPAGNE 2005-2006 ET CAMPAGNES À VENIR

La présente décision du Haut Conseil a pour objet de définir les orientations des contrôles périodiques des commissaires aux comptes. Elle s'applique à la campagne 2005-2006 et aux campagnes à venir.

PARTIE 1 : OBJECTIFS ET PRINCIPES GÉNÉRAUX

Chapitre 1 : Objectifs généraux

Antérieurement à la loi de sécurité financière, le contrôle de qualité de la profession mis en place par la Compagnie nationale et les compagnies régionales poursuivait l'objectif d'améliorer la qualité de l'audit. Les contrôles étaient menés à partir d'outils méthodologiques destinés à apprécier la qualité du travail des commissaires aux comptes et la conformité de leurs diligences au regard du référentiel normatif et déontologique de la Compagnie nationale en vigueur à la date de réalisation de leur mission.

La loi de sécurité financière a modifié le cadre juridique du contrôle de qualité en confiant la responsabilité des contrôles périodiques au Haut Conseil.

Décidant le 10 juin 2004 des orientations de la campagne 2004-2005, le Haut Conseil a demandé, en application du principe d'unicité de la profession réaffirmé par la loi de sécurité financière, d'unifier le cadre des contrôles et d'homogénéiser leurs méthodes. Le Haut Conseil a aussi demandé à la Compagnie nationale d'instaurer un cadre unique de contrôle - le contrôle national de qualité - et de mettre en place un contrôle global des cabinets ; ce contrôle global devant être atteint par la combinaison des contrôles des procédures de cabinet et des contrôles de diligences.

Le Haut Conseil a procédé à une sélection de types de cabinets, de secteurs et de thèmes qu'il voulait intégrer dans le programme de contrôle. La Compagnie nationale, quant à elle, a arrêté une liste de commissaires aux comptes correspondant aux critères retenus par le Haut Conseil.

Ce changement d'orientation préfigurait l'adjonction d'un objectif à celui qui avait été retenu jusqu'à présent par la Compagnie nationale pour le contrôle de qualité. Par ailleurs, l'analyse des résultats de la campagne 2003-2004 a conforté la nécessité d'apporter un changement de méthodes et d'objectifs.

La présente décision est destinée à apporter une nouvelle dimension au contrôle de qualité.

La responsabilité qui incombe au Haut Conseil en matière de contrôles périodiques le conduit à promouvoir un contrôle qui dépasse la seule vérification de la qualité professionnelle des commissaires aux comptes pour en faire un instrument de sécurité financière. Les contrôles périodiques doivent permettre d'identifier les principaux problèmes rencontrés susceptibles d'affecter la qualité des comptes et de l'information financière et de recenser les actions à mettre en œuvre pour les résoudre. Ils doivent par ailleurs aboutir à une hiérarchisation des situations à risques et des manquements.

Le Haut Conseil préconise ainsi d'assigner comme fonction au contrôle de qualité, aux côtés du traditionnel contrôle de l'application des diligences professionnelles, celle de contribuer à l'identification des situations à risques.

Cette évolution doit se concrétiser d'une part, par la confection d'un programme de contrôle adapté aux nouveaux objectifs, et d'autre part, par la mise en place d'outils visant à identifier des situations à risques qui apparaissent à l'occasion des travaux réalisés par les commissaires aux comptes lors de leur mission légale.

Chapitre 2 : Principes généraux à suivre pour les campagnes de contrôles périodiques à venir

Afin d'atteindre les nouveaux objectifs assignés aux contrôles périodiques, le Haut Conseil décide l'application aux campagnes à venir des six principes suivants :

1) RETENIR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES COMME POINT D'ENTRÉE DE LA SÉLECTION

Contrairement au point d'entrée retenu l'année précédente¹, le commissaire aux comptes sera le seul point d'entrée de sélection pour la mise en œuvre des contrôles périodiques.

Par commissaire aux comptes, il faut entendre le titulaire d'un mandat, personne physique ou morale (société de commissaires aux comptes) inscrite.

2) GÉNÉRALISER LE CONTRÔLE GLOBAL DU CABINET

¹ La sélection proposée en 2004-2005 par la Compagnie a retenu comme point d'entrée le dossier et non le commissaire aux comptes sauf pour ce qui concerne le choix des 3 cabinets parmi les 9 cabinets ayant le plus grand nombre de mandats d'entités faisant appel public à l'épargne.

Annexe 6.1. (suite)

Par « cabinet », il faut entendre toute structure d'exercice du commissariat aux comptes quelle qu'en soit sa forme.

Le contrôle global de cabinet comprend :

1. Une appréciation de l'efficacité de l'organisation et des procédures mises en place par le cabinet pour exercer l'activité de commissariat aux comptes².

Lorsque cette appréciation fait l'objet d'une vérification sur une sélection de mandats, ces derniers seront choisis de façon à contrôler un nombre suffisant de personnes physiques inscrites, exerçant au nom du cabinet et signataires de mandats du cabinet.

2. Un contrôle de la correcte exécution de la mission légale sur une sélection de mandats du cabinet (contrôle de mandats).

Les critères qui devront être retenus pour opérer un choix de mandats sont les suivants :

- critère d'entités : il convient de sélectionner, d'une part, des mandats concernant des entités faisant appel public à l'épargne (de façon à contrôler les introductions et les demandes de « re-contrôles » et à respecter une rotation de contrôle sur 6 ans), et d'autre part, des entités ne faisant pas appel public à l'épargne et présentant des comptes consolidés qui dépassent un chiffre d'affaires de 100 M€.
- critère quantitatif : le contrôle devra porter sur au moins 10 % du nombre d'heures totales d'audit du cabinet, attribuées à différentes personnes physiques inscrites exerçant au nom du cabinet, avec un contrôle prioritaire sur les mandats représentant un nombre d'heures important et une couverture minimum de 5 % des heures totales d'audit répondant au critère thématique ci-après ;
- critère thématique : le contrôle de mandats devra être ciblé sur les thèmes, les situations et les secteurs spécifiques répondant aux orientations décidées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

3) ETENDRE LE CHAMP DU CONTRÔLE

Lorsqu'un cabinet appartient à un « groupe de cabinets » (existence de liens capitalistiques), le contrôle global de l'ensemble des cabinets constituant ce groupe devrait être effectué de préférence au cours de la même campagne. Il en est de même lorsqu'un cabinet appartient à un réseau.

Lorsque l'entité est auditée par plusieurs commissaires aux comptes, dans le cadre du co-commissariat, le contrôle de mandats sera systématiquement étendu aux travaux réalisés par chacun des commissaires aux comptes.

Lorsque l'entité présente des comptes consolidés, le contrôle de mandats sera étendu dans la mesure du possible aux travaux réalisés par les commissaires aux comptes des filiales du groupe, que les contrôleurs légaux soient ou non les mêmes que ceux de l'entité mère.

² Conformément aux exigences légales et réglementaires.

4) METTRE EN PLACE UN OUTIL DE SYNTHÈSE DES RISQUES IDENTIFIÉS

Il est demandé à la Compagnie nationale, dans son rapport au Haut Conseil des résultats des contrôles périodiques, de synthétiser les principaux problèmes rencontrés de manière récurrente par les commissaires aux comptes lors de leurs missions légales pouvant affecter la qualité des comptes et de l'information financière délivrés par les entités.

Il lui est également demandé de synthétiser les difficultés rencontrées par les commissaires aux comptes lors de l'accomplissement de leurs missions et de l'exercice de leur activité.

Ainsi cette remontée d'information contribuera à détecter des facteurs d'insécurité juridique, économique et financière. Elle permettra également de recenser les actions à mettre en œuvre pour faire face à ces difficultés et par là même de contribuer à l'amélioration de la sécurité financière.

Il est également demandé à la Compagnie nationale de vérifier auprès des commissaires aux comptes contrôlés dans quelles conditions et dans quels cas ces derniers ont décidé d'exercer ou de ne pas exercer leur devoir d'alerte.

Enfin, l'outil de synthèse intégrera les éléments d'information provenant des thèmes de contrôles choisis par le Haut Conseil.

5) DÉPAYSER LES CONTRÔLEURS

Le principe de dépaysement consiste à privilégier l'affectation des contrôleurs aux contrôles des commissaires aux comptes inscrits dans une autre compagnie régionale.

Il répond à la nécessité d'indépendance des contrôleurs. Les contrôles périodiques étant réalisés par des professionnels en exercice, il est nécessaire que ces derniers soient indépendants. Cette affectation devra toutefois être organisée en tenant compte des domaines de compétence des contrôleurs et de leurs éventuels conflits d'intérêts.

6) ADAPTER LES MODALITES DU CONTRÔLE GLOBAL DE CABINET

Compte tenu des différences des cabinets liées à leurs tailles, aux secteurs d'activité dans lesquels ils interviennent, à leurs organisations et à leurs structures, il conviendra d'adapter les outils utilisés pour l'appréciation de l'efficacité de l'organisation et des procédures en fonction du cabinet contrôlé.

L'appréciation de l'organisation et des procédures portera au moins sur les thèmes suivants :

- . le respect des exigences légales et réglementaires, notamment celles relatives à l'indépendance, aux incompatibilités ;

Annexe 6.1. (suite)

- . l'acceptation des missions et l'examen du maintien des missions ;
- . l'obligation de formation annuelle ;
- . l'obligation d'établir chaque année une déclaration d'activité ;
- . l'existence et l'utilisation d'outils méthodologiques appropriés pour la conduite d'une mission légale ;
- . l'existence et le recours à une documentation technique à jour.

Compte tenu des différences tenant à la nature des mandats détenus sur des entités (entités faisant appel public à l'épargne, entités faisant appel à la générosité publique, entités d'intérêt public, autres entités ne faisant pas appel public à l'épargne, entités présentant des comptes consolidés, OPCVM, banques, assurances...), les contrôles de mandats seront réalisés à partir d'outils adaptés à la nature de chaque mandat.

Les contrôles de mandats porteront au moins sur les thèmes suivants :

- . le respect des normes d'exercice professionnel, des textes légaux et réglementaires applicables ;
- . la documentation appropriée des travaux mis en œuvre, comprenant notamment l'examen des principes comptables suivis par l'entité auditée et la vérification de l'information financière diffusée ;
- . la cohérence de l'opinion émise avec les conclusions figurant dans le dossier constitué par le commissaire aux comptes à l'occasion de la conduite de sa mission ;
- . l'implication des signataires.

PARTIE 2 : MISE EN APPLICATION POUR LES CONTRÔLES PÉRIODIQUES 2005-2006

Le programme de cette campagne devra être mis en cohérence avec le programme de la campagne précédente, afin d'assurer sur les deux campagnes les principes généraux décrits ci-dessus.

Chapitre 1 : Campagne précédente

Le programme 2004-2005 de contrôle des commissaires aux comptes a été établi à partir d'une sélection de mandats détenus par les commissaires aux comptes. Les dossiers sélectionnés ont été les suivants :

- 129 sociétés faisant appel public à l'épargne, dont 3 enseignes de la grande distribution et 15 à 20 OPCVM,
- 10 filiales françaises significatives de sociétés étrangères : soit 5 cotées sur une place étrangère dont au moins 3 filiales de sociétés américaines et 5 cotées sur le compartiment des valeurs étrangères de la Bourse de Paris dont au moins 3 filiales de sociétés américaines,
- 100 entités ne faisant pas appel public à l'épargne : établissements de crédit, compagnies d'assurance et 2 enseignes de la grande distribution,
- 8 associations dont les ressources financières sont significatives et contrôlées par un commissaire aux comptes membre de la compagnie régionale de Paris ou de Versailles, dont 4 faisant appel à la générosité publique.

Les dossiers constitués par les commissaires aux comptes sur cette sélection d'entités (appelées entités d'intérêt public) ont fait l'objet d'un contrôle vertical³. Ce dernier était complété par un contrôle horizontal⁴ du cabinet de préférence au cours de la même campagne.

Les commissaires aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public ont fait l'objet :

- . d'un contrôle vertical sur chacun des dossiers d'entités d'intérêt public sélectionnés ;
- . d'un contrôle approfondi des procédures mises en place par les commissaires aux comptes, comprenant une appréciation de ces procédures et la vérification de leur application aux dossiers, objets du contrôle vertical,
- . d'un contrôle de l'activité⁵ de chacun des commissaires aux comptes personnes physiques de ces cabinets sur des mandats d'entités autres que d'intérêt public, la même année ou sur une durée ne pouvant excéder 3 ans.

Les commissaires aux comptes ne détenant pas de mandat d'entité d'intérêt public ont fait l'objet d'un contrôle d'activité qui comprenait un contrôle de mandats et un contrôle des

³ Cette dénomination, retenue pour la campagne 2004-2005, concernait les contrôles de diligences.

⁴ Cette dénomination, retenue pour la campagne 2004-2005, concernait le contrôle des procédures.

⁵ Contrôle de structure portant sur les procédures mises en place, la formation suivie, les outils de travail et comprenant le suivi des déclarations d'activité.

procédures et de l'organisation, ainsi que la vérification de l'application des procédures sur des mandats.

Chapitre 2 : Campagne 2005-2006

1) APPROCHE CABINET⁶

Il est proposé :

a) La poursuite du contrôle global des cabinets ayant le plus grand nombre de mandats de sociétés cotées :

Pour la campagne 2004-2005, 3 de ces cabinets avaient été sélectionnés. Pour la campagne 2005-2006, 3 autres cabinets seront contrôlés. Les 2 derniers seront contrôlés en 2006-2007, compte tenu de leurs récents rapprochements avec d'autres cabinets. Ces 8 cabinets sont constitués par environ 50 personnes morales inscrites, et regroupent 1 265 personnes physiques inscrites. L'ensemble de ces cabinets détient environ 46 000 mandats.

b) Le contrôle d'au moins 15 cabinets (en dehors des 8 cabinets visés au a) parmi les cabinets ayant le plus grand nombre de mandats. A titre illustratif, il a été constaté que 30 cabinets regroupent 290 personnes physiques inscrites. L'ensemble de ces cabinets détient environ 8 245 mandats.

c) Le contrôle d'autres commissaires aux comptes (en dehors de ceux visés par le a et le b). Ces derniers représentent environ 3 540 personnes morales et 14 000 personnes physiques inscrites dans toute la France (33 régions). Ils détiennent un peu plus de 195 000 mandats. Cette dernière sélection, laissée à l'initiative de la Compagnie nationale, fera l'objet par le Secrétariat général du Haut Conseil d'une vérification de sa conformité avec les principes arrêtés dans la présente décision. Il est toutefois spécifié qu'elle devra porter sur les commissaires aux comptes intervenant dans les secteurs et situations spécifiques décidés par le Haut Conseil. En fonction du nombre de commissaires aux comptes atteint, le deuxième critère de sélection utilisé sera la détention d'au moins un mandat d'entité faisant appel public à l'épargne.

2) APPROCHE THÉMATIQUE

Cette approche doit être croisée avec l'approche cabinet. Elle s'applique à tous les commissaires aux comptes contrôlés, mentionnés aux a, b et c de l'approche cabinet.

Dans le cadre des contrôles de mandats, il conviendra de sélectionner les mandats d'entités répondant aux secteurs, situations spécifiques et thèmes proposés ci-dessous :

Secteurs et situations spécifiques :

⁶ La Compagnie nationale a dressé une première répartition des mandats sur la base des déclarations d'activité de l'année 2003 dont elle dispose. Une synthèse de ces données chiffrées montre que le nombre de personnes morales inscrites s'élève à environ 3 600 et regroupe 15 500 personnes physiques inscrites. L'ensemble de cette population détient environ 250 000 mandats.

- entités faisant appel public à l'épargne : sociétés introduites à la cote, « re-contrôles » décidés lors d'une précédente campagne et respect d'une rotation de contrôle de dossier tous les 6 ans ;
- de 20 à 30 associations d'utilité publique ou recevant des subventions publiques,
- de 10 à 20 associations sportives affiliées nationales et locales, fédérations sportives,
- de 20 à 30 entités soumises à une réglementation de protection de l'environnement (recyclage, déchetterie, usine catégorie SEVESO,...),
- de 10 à 30 filiales françaises de sociétés cotées étrangères,
- de 10 à 20 entités de la distribution,
- de 5 à 15 organismes collecteurs de formation professionnelle continue,
- de 5 à 15 institutions de retraites complémentaires,
- de 5 à 15 sociétés civiles de placement immobilier,
- de 20 à 40 organismes de placement collectif en valeurs mobilières comprenant notamment des fonds de gestion alternative,
- groupes dont certaines des filiales ont leur siège dans des pays à fiscalité favorable (paradis fiscaux) ou faisant partie de la liste du GAFI (pays et territoires non coopératifs).

Thèmes :

- information financière diffusée dans le cadre du passage aux IFRS,
- méthodes de comptabilisation des remises clients dans les secteurs concernés,
- utilisation d'instruments financiers tels que les produits dérivés,
- recours à des structures déconsolidantes.

LE PRESIDENT

Annexe 6.2. **Rapport de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes sur les résultats des contrôles périodiques mis en œuvre au cours de la campagne 2005-2006**

(voir CD-Rom)



Annexe 6.3. **Échantillon examiné par le secrétariat général du Haut Conseil au titre de la campagne 2005-2006**

Catégories	A	B	C1	C2	Total
Nombre de cabinets contrôlés par la CNCC	3	13	48	883	947
Nombre total de mandats détenus par ces cabinets	16 932	3 783	NC	NC	
Nombre de dossiers ¹ contrôlés par la CNCC	609	263	155	1 872	2 899
<i>Dont</i>					
<i>dossiers APE</i>	38	4	43	NA	
<i>dossiers autres secteurs</i>	28	6	2	NC	
<i>dossiers hors secteurs</i>	543	253	110	NC	
Nombre total d'associés	NC	208	NC	NC	
Nombre d'associés contrôlés par la CNCC	227	118	50	1047	1 442

Échantillon examiné par le Secrétaire général

En nombre de cabinets contrôlés	3	5	6	9	23
En nombre de mandats	77	13	6	19	115
En nombre d'associés	57	15	6	13	91

1. Le terme dossier utilisé par la Compagnie nationale désigne le dossier constitué par les commissaires en tant qu'organe de contrôle légal d'une entité. Un dossier peut concerner différents mandats si le commissariat aux comptes est exercé par plusieurs commissaires aux comptes.

NA : non applicable

NC : non communiqué

Annexe 6.4.

Décision n° 2006-01 de la séance du 4 mai 2006*DECISION 2006-01**Décision du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes**Contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes**Définition du cadre, des orientations, et des modalités des contrôles périodiques**Contrôles effectués par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou les compagnies régionales**Campagne 2006-2007**Séance du 4 mai 2006***1. RAPPEL DES DECISIONS PRISES PAR LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES¹****1.1 LE CADRE**

Lors de la séance du 10 juin 2004, le Haut Conseil a demandé à la Compagnie nationale d'instaurer, dès la campagne 2004-2005, un cadre unique de contrôle – le contrôle national de qualité – mettant fin aux trois types d'examen d'activité en vigueur jusqu'à la campagne 2003-2004. Ce cadre unique implique, selon le Haut Conseil, une homogénéisation et une coordination des contrôles par la Compagnie nationale.

La nécessité de maintenir ce cadre a été réaffirmée dans une décision du 7 juillet 2005 applicable à la campagne 2005-2006 et aux campagnes à venir.

1.2 LES ORIENTATIONS**1.2.1 Mise en place d'un contrôle global de cabinet²**

Décidant des orientations applicables à la campagne 2004-2005, le Haut Conseil a demandé de réaliser un contrôle global de cabinet, dont la mise en place devrait être facilitée par la création d'un cadre unique de contrôle.

¹ En application des articles L. 821-1, L. 821-7 et L. 821-9 du Code de commerce.

² Notion désignant un commissaire aux comptes personne morale inscrit ou plus généralement tout détenteur de mandats de commissariat aux comptes.

Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes

Ce contrôle global devait être atteint en combinant un contrôle des procédures³ du cabinet (dénommé contrôle horizontal) et un contrôle des diligences mises en œuvre par un commissaire aux comptes sur des mandats sélectionnés (dénommé contrôle vertical).

Dans sa décision du 7 juillet 2005, applicable à la campagne suivante, le Haut Conseil a demandé de systématiser le contrôle global de cabinet à toute structure d'exercice du commissariat aux comptes quelle qu'en soit la forme juridique.

Le contrôle global de cabinet comprenait désormais, selon le Haut Conseil, une appréciation de l'efficacité de l'organisation et des procédures mises en place par un cabinet pour exercer son activité. Cette appréciation devait s'appuyer sur la vérification de la correcte application de ces procédures par les associés signataires du cabinet sur une première sélection de mandats. Elle devait être complétée de la vérification de la correcte exécution de la mission légale sur une seconde sélection de mandats du cabinet.

Cette dernière sélection devait porter sur un contrôle de 10 %, au moins, du nombre d'heures totales d'audit d'un cabinet avec un minimum de 5 % de ces heures répondant à une approche thématique, en termes de secteurs, situations spécifiques et thèmes de vérification, fixés par le Haut Conseil.

1.2.2 Programme de contrôle

Dans sa décision du 7 juillet 2005, le Haut Conseil a demandé à la Compagnie nationale de retenir comme unique point d'entrée du contrôle, le cabinet.

La mise en application de ce principe pour la campagne 2005-2006 était assortie d'une classification des commissaires aux comptes selon trois catégories de cabinets : ceux détenant le plus grand nombre de mandats de sociétés cotées, ceux détenant un grand nombre de mandats, puis les autres cabinets.

Ce point d'entrée devait amener ensuite la Compagnie nationale à sélectionner des mandats détenus par ces cabinets.

Pour les campagnes 2004-2005 et 2005-2006, la liste des secteurs, situations et thèmes de vérification retenus a été la suivante :

Secteurs et situations spécifiques :

- entités faisant appel public à l'épargne (sociétés introduites à la cote, « re-contrôles » décidés lors d'une précédente campagne et respect d'une rotation de contrôle de dossier tous les 6 ans) ;
- organismes de placement collectif en valeurs mobilières comprenant notamment des fonds de gestion alternative ;
- filiales françaises significatives de sociétés étrangères cotées ;

³ Complété par la vérification de l'application des procédures sur certains mandats.

Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes

- entités ne faisant pas appel public à l'épargne : établissement de crédit, compagnies d'assurances, groupes présentant des comptes consolidés qui dépassent un chiffre d'affaires de 100 M€ ;
- associations d'utilité publique ou recevant des subventions publiques, dont certaines faisant appel à la générosité publique ;
- associations sportives affiliées nationales et locales, fédérations sportives ;
- entités soumises à une réglementation de protection de l'environnement (recyclage, déchetterie, usine catégorie SEVESO,...) ;
- entités de la distribution ;
- organismes collecteurs de formation professionnelle continue ;
- institutions de retraites complémentaires ;
- sociétés civiles de placement immobilier ;
- groupes dont certaines des filiales ont leur siège dans des pays à fiscalité favorable (paradis fiscaux) ou faisant partie de la liste du GAFI (pays et territoires non coopératifs).

Thèmes de vérification :

- information financière diffusée dans le cadre du passage aux IFRS,
- méthodes de comptabilisation des remises clients,
- utilisation d'instruments financiers tels que les produits dérivés,
- recours à des structures déconsolidantes.

1.2.3 Autres principes à suivre

Dans sa décision du 7 juillet 2005, le Haut Conseil a demandé d'appliquer les autres principes suivants :

- l'extension des contrôles dans les cas suivants :
 - lorsqu'un cabinet contrôlé appartient à un « groupe de cabinets⁴ », le contrôle de l'ensemble des cabinets constituant ce groupe doit être effectué de préférence au cours de la même campagne ;
 - lorsqu'une mission légale est exécutée par différents commissaires aux comptes, la vérification des diligences doit porter sur les travaux réalisés par chacun d'eux ;
 - lorsqu'une entité, concernée par la sélection d'un mandat d'un cabinet, présente des comptes consolidés, la vérification des diligences doit porter sur les travaux réalisés par les commissaires aux comptes des filiales de cette entité⁵ ;
- la mise en place d'un outil de synthèse des risques identifiés retraçant les principaux problèmes et difficultés rencontrés par les commissaires aux

⁴ De part l'existence de liens capitalistiques, ou d'affiliation à un réseau.

⁵ Que les commissaires aux comptes soient ou non les mêmes que ceux de l'entité mère.

comptes lors de l'accomplissement de leurs missions légales et de l'exercice de leur activité ;

- le dépaysement des contrôleurs dans l'objectif de renforcer l'indépendance des contrôleurs ;
- l'adaptation des modalités du contrôle global de cabinet aux différences des cabinets, en termes de taille, de nature de mandats détenus, d'organisation et de structure.

1.3 LES MODALITES

Pour la campagne 2004-2005, le Haut Conseil a précisé en premier lieu, les modalités de combinaison des deux types de contrôles. Ainsi, lorsqu'il était procédé à un contrôle vertical, un contrôle horizontal du cabinet devait être mis en œuvre de préférence au cours de la même campagne. Pour la réalisation des contrôles horizontaux, le Haut Conseil a demandé à la Compagnie nationale d'en assurer une supervision effective et de veiller à ce qu'ils soient menés de manière coordonnée par l'ensemble des intervenants du contrôle qualité.

En deuxième lieu, il a envisagé de manière spécifique les contrôles horizontaux des cabinets détenant des mandats de sociétés faisant appel public à l'épargne (voir décision du 10 juin 2004).

En troisième lieu, il a estimé nécessaire que les intervenants du contrôle qualité présentent toute garantie de compétence, de professionnalisme et d'indépendance dans la conduite des contrôles (voir décision du 13 janvier 2005).

En dernier lieu, le Haut Conseil a pris acte en janvier 2005 de l'organisation et des procédures mises en place par la Compagnie nationale concernant la conduite des contrôles au cours de la campagne 2004-2005. Il a également précisé qu'une analyse de leur pertinence serait menée à l'issue de la campagne en vue d'apporter des améliorations pour les campagnes futures et de vérifier qu'elles avaient permis d'effectuer les contrôles périodiques des commissaires aux comptes conformément à la décision du 10 juin 2004.

2. APPLICATION PAR LA COMPAGNIE NATIONALE DES DECISIONS. APPRECIATION PAR LE HAUT CONSEIL

Le secrétaire général du Haut Conseil a examiné⁶ un certain nombre de dossiers établis par la Compagnie nationale à l'occasion des contrôles effectués au cours de la campagne 2004-2005.

Il a aussi vérifié l'adéquation de la sélection des cabinets puis des mandats de ces cabinets à la décision du 7 juillet 2005.

⁶ L'examen a consisté à s'assurer de la bonne exécution des contrôles périodiques et de l'adéquation des modalités mises en œuvre par la Compagnie nationale aux décisions du Haut Conseil.

Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes

Après en avoir fait rapport au Haut Conseil, ce dernier a effectué les constats qui suivent :

2.1 LES CONTROLES EFFECTUES N'ONT PAS ABOUTI A UN CONTROLE GLOBAL DES CABINETS DETENANT DES MANDATS EIP⁷

Les contrôles horizontaux effectués au cours de la campagne 2004-2005 sur ces cabinets ne peuvent être considérés comme ayant été réalisés conformément à la décision du Haut Conseil :

1. Si les contrôles mis en place ont permis de s'assurer de l'existence des procédures et de les appréhender, ils n'ont validé ni l'application des dites procédures par les associés et les collaborateurs du cabinet ni leur efficacité.
2. Le contrôle de l'application des procédures à des mandats EIP n'a pas été systématiquement effectué au cours de cette campagne.
3. Le contrôle de l'application des procédures à d'autres mandats de chacun des associés signataires, objet d'un contrôle de mandat EIP, et à d'autres mandats du cabinet contrôlé n'a pas été mis en œuvre au cours de cette campagne.

La Compagnie nationale a précisé qu'elle sera en mesure de réaliser le contrôle de l'application des procédures des cabinets concernés lors de la campagne 2005-2006.

Cependant, ces contrôles seront conduits par d'autres contrôleurs, sur d'autres mandats et à l'aide d'outils méthodologiques différents. La question de la cohérence des contrôles de procédures avec les contrôles sur les mandats reste posée.

Compte tenu de ces éléments, le Haut Conseil estime que le contrôle de qualité réalisé au cours de la campagne 2004-2005 n'a pas abouti à un contrôle dit global de cabinet.

2.2 LES CONTROLES EFFECTUES ONT CONDUIT A CONTROLER L'ENSEMBLE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES PERSONNES PHYSIQUES SIGNATAIRES D'UN CABINET, CE QUI N'ETAIT PAS DEMANDE PAR LE HAUT CONSEIL

La Compagnie nationale a délégué aux compagnies régionales le contrôle des mandats non EIP des cabinets détenteurs par ailleurs de mandats EIP. Cette délégation a abouti à une application du contrôle de qualité à chacun des signataires d'un même cabinet.

Cette extension des contrôles s'est traduite, pour ces signataires, par une vérification, sur leurs mandats non EIP, de la mise en œuvre de la méthodologie d'audit. Elle n'avait pas été demandée par le Haut Conseil.

⁷ Dans ses orientations de la campagne 2004-2005, le Haut Conseil avait demandé que les contrôles de cabinets portent sur des détenteurs de mandats concernant des entités spécifiques. Ces entités ont été appelées par la Compagnie nationale *entités d'intérêt public* (EIP).

Ce contrôle systématique de l'ensemble des signataires d'un même cabinet a été maintenu sur la campagne 2005-2006.

2.3 LES CONTROLES DES CABINETS NE DETENANT PAS DE MANDAT EIP N'ONT PAS ETE MIS EN ŒUVRE DANS LE CADRE UNIQUE DEFINI PAR LE HAUT CONSEIL

La Compagnie nationale a délégué aux compagnies régionales le contrôle des commissaires aux comptes personnes morales ou personnes physiques ne détenant pas de mandat EIP (ce contrôle est dénommé par la Compagnie nationale, contrôle horizontal délégué en région⁸).

Cette délégation a conduit à laisser une autonomie aux compagnies régionales qui ont organisé une sélection directe des commissaires aux comptes à contrôler, aux fins essentiellement de respecter l'obligation figurant au décret du 12 août 1969 de contrôler tout commissaire aux comptes inscrit au moins une fois tous les 6 ans.

L'étude des listes de commissaires aux comptes sélectionnés, fournies par les compagnies régionales pour la campagne 2005-2006, confirme ce constat.

Par ailleurs, le manque d'homogénéité des informations fournies par chacune des compagnies régionales ne permet pas de s'assurer du respect par celles-ci d'une approche cabinet. En effet, il s'agit de listes de commissaires aux comptes personnes physiques sélectionnés pour lesquelles il n'est pas toujours possible d'identifier le cas échéant leur cabinet d'appartenance.

Cependant la Compagnie nationale s'est engagée à restituer au Haut Conseil des informations plus complètes et homogènes.

2.4 LE POINT D'ENTREE UNIQUE DU CONTROLE N'A PAS ETE LE CABINET

Pour atteindre la quantité de mandats à contrôler, selon l'indication fixée par le Haut Conseil dans le cadre de l'approche thématique de sa décision du 7 juillet 2005, la Compagnie nationale a sélectionné certains d'entre eux au sein des cabinets ayant déjà fait l'objet d'un contrôle au cours de la campagne précédente.

Ce mode de sélection ne respecte pas le point d'entrée unique du contrôle retenu par le Haut Conseil.

2.5 L'ORGANISATION ET LES PROCEDURES MISES EN PLACE PAR LA COMPAGNIE NATIONALE POUR CONDUIRE LES CONTROLES PERIODIQUES NECESSITENT DES AMENAGEMENTS

Une première analyse de la nouvelle organisation mise en place par la Compagnie nationale a été menée en se fondant sur les procédures de conduite du contrôle et les supports

⁸ Il recouvre le contrôle des procédures et la vérification de l'application des procédures et du respect de la méthodologie d'audit sur un échantillon de mandats représentatif de l'activité d'un commissaire aux comptes.

Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes

de contrôles mis à la disposition des contrôleurs qualité de la Compagnie nationale et des compagnies régionales.

Après avoir constaté que la Compagnie nationale avait fait évoluer ses structures et ses procédures afin de se conformer aux décisions du Haut Conseil, ce dernier a toutefois estimé que l'organisation des contrôles périodiques nécessitait de nouveaux aménagements.

Il a notamment demandé à la Compagnie nationale, par courrier en date du 27 octobre 2005, de prendre en compte les points suivants :

1. achever la mise en place du contrôle national de qualité,
2. tirer les conséquences de la modification du point d'entrée du contrôle (le cabinet),
3. s'assurer de l'indépendance des contrôleurs qualité,
4. rationaliser les outils de contrôle,
5. renforcer le contradictoire,
6. mettre en place une méthodologie de restitution des résultats du contrôle qui permette au Haut Conseil d'assurer son rôle en matière de supervision et suivi des contrôles.

En ce qui concerne les points 1, 2 et 4 les aménagements n'étaient pas matériellement réalisables pour la campagne 2004-2005.

En application du point 3, la Compagnie nationale a mis en place, conformément à la décision du Haut Conseil du 13 janvier 2005, la signature systématique par les contrôleurs et superviseurs d'une attestation d'indépendance vis-à-vis du commissaire aux comptes contrôlé, pour la campagne 2005-2006. Cette modalité, qui aurait dû être appliquée dès la campagne 2004-2005, visait à formaliser l'absence de situation de conflits d'intérêts du contrôleur vis-à-vis du contrôlé. Quant au principe de dépaysement des contrôleurs figurant dans la décision du 7 juillet 2005, il n'a pas été concrétisé pour la campagne 2005-2006. Une réflexion avec les compagnies régionales a été engagée par la Compagnie nationale. Le Haut Conseil a obtenu en avril 2006 une synthèse des premiers échanges sur l'application de ce principe.

Concernant les aménagements demandés aux points 5 et 6, le Haut Conseil a estimé que l'absence de formalisation du contradictoire, au stade de la supervision et à celui des conclusions, pouvait entraîner une perte d'information et constituer l'une des causes d'absence de motivation des conclusions des contrôles. Le Haut Conseil a demandé de modifier la restitution et la remontée des résultats, pour aboutir à :

- une restitution appropriée par cabinet ;
- une restitution des résultats individuels au secrétariat général du Haut Conseil, à l'aide d'une « fiche de résultats », qui comprenne une motivation suffisante des résultats.

La Compagnie nationale a modifié la manière de restituer les résultats individuels. Ainsi, pour la campagne 2005-2006, les restitutions faites aux contrôlés et au secrétariat général du Haut Conseil ont été homogénéisées à l'aide d'un support unique. La réflexion reste encore à mener sur la restitution des résultats par cabinet.

Le Haut Conseil a également souhaité que la Compagnie nationale modifie la méthode utilisée pour établir son rapport sur les résultats des contrôles réalisés⁹. A la date de rédaction de cette décision, la Compagnie nationale vient de faire rapport au Haut Conseil des résultats des contrôles réalisés sur la campagne 2004-2005. L'appréciation de la méthode de restitution utilisée par la Compagnie nationale figurera dans le rapport annuel du Haut Conseil.

3. DECISION DU HAUT CONSEIL RELATIVE AU CADRE, AUX ORIENTATIONS ET AUX MODALITES DES CONTROLES PERIODIQUES AU TITRE DE LA CAMPAGNE 2006-2007

3.1 CADRE ET ORIENTATIONS

Le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de tirer toutes les conséquences de l'instauration d'un cadre unique des contrôles périodiques des commissaires aux comptes.

Il décide, pour cette campagne, de maintenir les principes généraux figurant dans sa décision du 7 juillet 2005, sous réserve des précisions et des modalités qui suivent.

Par ailleurs, le principe de dépaysement des contrôleurs qui répond à la nécessité de renforcer l'indépendance des contrôleurs devra être reconsidéré dans le cadre d'une réflexion plus générale à mener sur l'indépendance des contrôleurs qualité.

Le Haut Conseil décide de maintenir les secteurs, situations spécifiques et thèmes de vérification fixés lors de ses dernières décisions, tels que présentés au paragraphe 1.2.2 ci-dessus, afin de permettre d'approfondir l'analyse des situations à risque concernant ces secteurs.

Enfin, le Haut Conseil réitère sa demande d'organiser un contrôle national de qualité qui conduise à des résultats par cabinet.

3.2 MODALITES¹⁰

3.2.1 Adapter les procédures de conduite du contrôle qualité pour obtenir un contrôle global de cabinet

Le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de mettre en place, dès cette campagne, un contrôle global de cabinet.

Le contrôle global de cabinet consiste à attester de l'existence, au sein d'un cabinet, des procédures destinées à garantir la qualité de l'audit et l'indépendance de l'auditeur, à vérifier la correcte exécution de la mission légale par les signataires sur une sélection de mandats, et à s'assurer, sur cette même sélection, de l'effectivité et de l'efficacité des

⁹ Rendu obligatoire par l'article 28 du décret du 12 août 1969 modifié.

¹⁰ Conformément à l'article 20 de son règlement intérieur, le Haut Conseil a recueilli les observations de la Compagnie nationale sur les conditions de mise en œuvre des modalités des contrôles périodiques.

Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes

procédures. En ce qui concerne la sélection des mandats d'un cabinet, elle devra respecter les exigences présentées au paragraphe 4.2.5, et devra couvrir un nombre¹¹ de mandats représentatif de l'activité d'un cabinet.

La vérification de la correcte application des procédures des cabinets devra être effectué en cohérence avec l'analyse de ces procédures effectuée dans un premier temps par les contrôleurs qualité, de façon à ne plus effectuer deux contrôles de nature différente et sans lien véritable entre eux.

Par ailleurs, le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale d'organiser une appréciation des résultats issus d'un contrôle global de cabinet après la réalisation complète de ce contrôle. Cette organisation devrait conduire la Compagnie nationale à ne pas réunir de chambre¹² pendant le déroulement du contrôle.

Enfin, il est demandé à la Compagnie nationale de ne pas étendre ses vérifications à chacun des commissaires aux comptes inscrits signataires de mandats au nom d'un même cabinet.

3.2.2 Modifier la durée d'un contrôle

Actuellement la période de contrôle chez les commissaires aux comptes sélectionnés se déroule entre les mois de septembre et décembre.

En raison de cette organisation du contrôle de qualité, la vérification de l'application des procédures aux mandats n'a pu être réalisé au cours de la campagne 2004-2005. En effet, les contrôleurs, désignés pour effectuer des contrôles sur ces mandats, ne disposaient pas des constats effectués par les contrôleurs chargés d'examiner, sur la même période, les procédures du cabinet.

Le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de s'organiser de manière à terminer le contrôle des cabinets sélectionnés au programme 2006-2007 au plus tard en fin d'année civile 2006. Cette demande a pour objectif d'obtenir des résultats complets par cabinet au cours du 1^{er} semestre 2007.

Pour respecter ce délai, le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de lui restituer les résultats des contrôles à l'issue du contrôle de chacun des cabinets sans attendre le rapport final synthétisant les résultats d'une campagne. Il propose également de réduire le nombre de commissaires aux comptes à contrôler. La quantité devra être fixée en retenant des objectifs clairs à atteindre, en termes de volume, lesquels seront soumis pour accord au Haut Conseil.

¹¹ Il sera à déterminer avec la Compagnie nationale.

¹² Une chambre est chargée d'apprécier les résultats d'un contrôle de mandat ou d'un contrôle de procédures. Elle est composée de commissaires aux comptes, membres des commissions qualité de la Compagnie nationale ou des compagnies régionales.

3.2.3 Appliquer le cadre unique fixé par le Haut Conseil aux régions

Le Haut Conseil demande de tirer toutes les conséquences de la mise en place d'un contrôle national de qualité en termes d'homogénéisation et de coordination des contrôles. Il convient notamment d'éviter les doublons entre les intervenants et de veiller à ce qu'un cabinet ne fasse pas l'objet de plusieurs contrôles lors d'une même campagne.

Enfin, il a été constaté que les délégations de contrôles consenties aux compagnies régionales par la Compagnie nationale induisaient une organisation complexe aux multiples intervenants. Les méthodes de contrôles doivent être unifiées afin de garantir une cohérence des contrôles effectués.

3.2.4 Faire respecter la périodicité légale des contrôles périodiques en ciblant mieux les contrôles

Selon l'article 66-1 du décret du 12 août 1969 modifié, les contrôles périodiques sont effectués sur pièces ou sur place, et sont réalisés au moins tous les 6 ans, selon les orientations, le cadre et les modalités définis par le Haut Conseil.

Selon la 8ème directive, le contrôle des commissaires aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public doit être organisé tous les 3 ans. Le contrôle des autres commissaires aux comptes doit respecter une périodicité de 6 ans.

La périodicité s'appliquera aussi bien aux commissaires aux comptes personnes physiques qu'aux personnes morales.

Afin de respecter ces délais, le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de mieux cibler les contrôles en adaptant leurs modalités à la taille des cabinets et à la nature des mandats détenus, conformément au sixième principe de la décision du 7 juillet 2005.

Par ailleurs, une réflexion devra être menée sur ce que revêt un contrôle sur pièces.

3.2.5 Ne pas utiliser l'approche thématique pour contrôler des mandats de commissaires aux comptes qui n'ont pas fait l'objet d'une sélection par l'approche cabinet

Le Haut Conseil réitère sa demande consistant à sélectionner tout d'abord des cabinets, puis à sélectionner des mandats, à l'intérieur de ces cabinets.

La sélection des mandats d'un cabinet devra respecter les secteurs et situations spécifiques définis par le Haut Conseil et être faite de façon aléatoire et en se fondant sur une approche par les risques. Elle devra aussi prendre en considération les contrôles déjà opérés lors de campagnes précédentes.

Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes

3.2.6 Adapter les questionnaires actuellement utilisés par les contrôleurs qualité

Après avoir analysé les questionnaires de contrôles périodiques utilisés pour la campagne 2005-2006 par la Compagnie nationale et les compagnies régionales, le Haut Conseil s'est interrogé sur leur contenu et l'exploitation qui en est faite.

En effet, il a notamment été constaté que ces supports comprennent des questions sur la qualité des diligences des commissaires aux apports et à la fusion qui ne relèvent pas de la mission légale au sens strict du terme.

De même, il a été observé que les questionnaires faisaient référence à des textes non encore applicables (ISQC1, projet de Code de déontologie, projets de normes).

Enfin, ils n'appréhendaient pas la totalité des situations relatives à l'indépendance. En effet, le champ des questions ne couvre pas la problématique liée aux prestations de service réalisées au profit d'entités autres que celles dont le mandat fait l'objet d'un contrôle. Les questions ne couvrent pas non plus la vérification des activités interdites à un commissaire aux comptes. Il convient de signaler que le nouvel article 66 du décret du 12 août 1969 autorise dorénavant ce type de vérification.

Par conséquent, le Haut Conseil demande une modification des questionnaires et leur adaptation aux profils et à la taille des cabinets. Par ailleurs, les questionnaires devraient être structurés de façon à permettre de faciliter une vision synthétique sur le fonctionnement d'un cabinet contrôlé.

Christine THIN

Présidente