

Décrets, arrêtés, circulaires

TEXTES GÉNÉRAUX

MINISTÈRE DE LA JUSTICE

Décret n° 2005-1412 du 16 novembre 2005 portant approbation du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

NOR: JUSC0520859D

Le Premier ministre,

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

Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 822-11 et L. 822-16 ;

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

Vu l'avis de l'Autorité des marchés financiers en date du 10 novembre 2004 ;

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 27 décembre 2004 ;

Le Conseil d'Etat (section de l'intérieur) entendu,

Décète :

Art. 1^{er}. – Le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes annexé au présent décret est approuvé.

Art. 2. – L'article 75 du décret du 12 août 1969 susvisé est abrogé.

Art. 3. – Le garde des sceaux, ministre de la justice, est chargé de l'exécution du présent décret, qui sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 16 novembre 2005.

DOMINIQUE DE VILLEPIN

Par le Premier ministre :

Le garde des sceaux, ministre de la justice,
PASCAL CLÉMENT

A N N E X E

CODE DE DÉONTOLOGIE DE LA PROFESSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Article 1^{er}

Le commissaire aux comptes exerce une mission d'intérêt général dans les conditions fixées par la loi.

Le présent code définit la déontologie à laquelle est soumis le commissaire aux comptes dans l'accomplissement de sa mission. Ses dispositions s'imposent à tout commissaire aux comptes, quel que soit son mode d'exercice.

Le respect des dispositions du présent code fait l'objet de vérifications lors des inspections et des contrôles auxquels sont soumis les commissaires aux comptes.

Article 2

Le commissaire aux comptes doit se conformer aux lois et règlements ainsi qu'aux dispositions du présent code.

TITRE I^{er}

PRINCIPES FONDAMENTAUX DE COMPORTEMENT

Article 3

Intégrité

Le commissaire aux comptes exerce sa profession avec honnêteté et droiture. Il s'abstient, en toutes circonstances, de tout agissement contraire à l'honneur et à la probité.

Article 4

Impartialité

Dans l'exercice de ses missions, le commissaire aux comptes conserve en toutes circonstances une attitude impartiale. Il fonde ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris.

Il évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité.

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.

Article 6

Conflit d'intérêts

Le commissaire aux comptes évite toute situation de conflit d'intérêts.

Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission.

Article 7

Compétence

Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation.

Le commissaire aux comptes veille à ce que ses collaborateurs disposent des compétences appropriées à la bonne exécution des tâches qu'il leur confie et à ce qu'ils reçoivent et maintiennent un niveau de formation approprié.

Lorsqu'il n'a pas les compétences requises pour réaliser lui-même certains contrôles indispensables à l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes fait appel à des experts indépendants de la personne ou de l'entité pour les comptes de laquelle leur concours est requis.

Article 8

Confraternité

Dans le respect des obligations de la mission de contrôle légal, les commissaires aux comptes entretiennent entre eux des rapports de confraternité. Ils se gardent de tout acte ou propos déloyal à l'égard d'un confrère ou susceptible de ternir l'image de la profession.

Ils s'efforcent de résoudre à l'amiable leurs différends professionnels. Si nécessaire, ils recourent à la conciliation du président de leur compagnie régionale ou, s'ils appartiennent à des compagnies régionales distinctes, des présidents de leur compagnie respective.

Article 9

Discrétion

Le commissaire aux comptes respecte le secret professionnel auquel la loi le soumet.

Il fait preuve de prudence et de discrétion dans l'utilisation des informations qui concernent des personnes ou entités à l'égard desquelles il n'a pas de mission légale.

Il ne communique les informations qu'il détient qu'aux personnes légalement qualifiées pour en connaître.

TITRE II

INTERDICTIONS SITUATIONS À RISQUE ET MESURES DE SAUVEGARDE

Section 1

Interdictions

Article 10

Situations interdites

Il est interdit au commissaire aux comptes de fournir 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 au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, tout conseil ou toute prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel.

A ce titre, il lui est interdit de procéder, au bénéfice, à l'intention ou à la demande de la personne ou de l'entité dont il certifie les comptes :

1° A toute prestation de nature à le mettre dans la position d'avoir à se prononcer dans sa mission de certification sur des documents, des évaluations ou des prises de position qu'il aurait contribué à élaborer ;

2° A la réalisation de tout acte de gestion ou d'administration, directement ou par substitution aux dirigeants ;

3° Au recrutement de personnel ;

4° A la rédaction des actes ou à la tenue du secrétariat juridique ;

5° Au maniement ou séquestre de fonds ;

6° A la tenue de la comptabilité, à la préparation et à l'établissement des comptes, à l'élaboration d'une information ou d'une communication financières ;

7° A une mission de commissariat aux apports et à la fusion ;

8° A la mise en place des mesures de contrôle interne ;

9° A des évaluations, actuarielles ou non, d'éléments destinés à faire partie des comptes ou de l'information financière, en dehors de sa mission légale ;

10° Comme participant, à toute prise de décision, dans le cadre de missions de conception ou de mise en place de systèmes d'information financière ;

11° A la fourniture de toute prestation de service, notamment de conseil en matière juridique, financière, fiscale ou relative aux modalités de financement ;

12° A la prise en charge, même partielle, d'une prestation d'externalisation ;

13° A la défense des intérêts des dirigeants ou à toute action pour leur compte dans le cadre de la négociation ou de la recherche de partenaires pour des opérations sur le capital ou de recherche de financement ;

14° A la représentation des personnes mentionnées à l'alinéa premier et de leurs dirigeants devant toute juridiction, ou à toute mission d'expertise dans un contentieux dans lequel ces personnes seraient impliquées.

Section 2

Situations à risque et mesures de sauvegarde

Article 11

Approche par les risques

Le commissaire aux comptes identifie les situations et les risques de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission. Il tient compte, en particulier, des risques et contraintes qui résultent, le cas échéant, de son appartenance à un réseau.

Article 12

Mesures de sauvegarde

Lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées en vue, soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau qui permette la poursuite de la mission en conformité avec les exigences légales, réglementaires, et celles du présent code.

Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation et des risques et, le cas échéant, qu'il a pris les mesures appropriées.

Le commissaire aux comptes n'accepte pas la mission ou y met fin si celle-ci ne peut s'accomplir dans des conditions conformes aux exigences légales et réglementaires ainsi qu'à celles du présent code.

En cas de doute sérieux ou de difficulté d'interprétation, il saisit, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes, après en avoir informé le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes.

Lorsqu'il est amené à démissionner et que la personne ou entité dont il certifie les comptes exerce une activité dans un secteur soumis à une réglementation particulière telle que l'appel public à l'épargne, la banque ou l'assurance, il informe de sa démission les instances publiques compétentes pour cette activité.

TITRE III

ACCEPTATION, CONDUITE ET MAINTIEN DE LA MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Article 13

Acceptation d'une mission

Avant d'accepter une mission de certification, le commissaire aux comptes vérifie que son accomplissement est compatible avec les exigences légales et réglementaires et celles du présent code.

A cet effet, il réunit les informations nécessaires :

a) Sur la structure de la personne ou entité dont les comptes seront certifiés, son actionnariat et son domaine d'activité ;

b) Sur son mode de direction et sur la politique de ses dirigeants en matière de contrôle interne et d'information financière.

Article 14

Conduite de la mission

Le commissaire aux comptes accomplit sa mission en respectant les normes d'exercice professionnel homologuées par le garde des sceaux, ministre de la justice. Il prend en considération les bonnes pratiques professionnelles identifiées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes et publiées.

En l'absence de norme d'exercice professionnel homologuée par le garde des sceaux, le projet de norme transmis par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes au garde des sceaux en vue de l'examen de son homologation, après avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes, peut être pris comme référence par les professionnels tant que le garde des sceaux ne s'est pas prononcé sur l'homologation.

Les normes du référentiel établi par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes avant l'entrée en vigueur de la loi du 1^{er} août 2003 de sécurité financière et non contraires aux lois et règlements ont une valeur d'usage, jusqu'à leur remplacement par des normes d'exercice professionnel mentionnées au premier alinéa et, au plus tard, jusqu'au 30 septembre 2006.

Article 15

Organisation interne de la structure d'exercice professionnel

Les modalités d'organisation et de fonctionnement des structures d'exercice du commissariat aux comptes, qu'elles soient en nom propre ou sous forme de société, doivent permettre au commissaire aux comptes d'être en conformité avec les exigences légales et réglementaires et celles du présent code, d'assurer au mieux la prévention des risques et la bonne exécution de sa mission.

En particulier, chaque structure doit satisfaire aux exigences suivantes :

a) Disposer des moyens permettant au commissaire aux comptes d'assumer ses responsabilités en matière :
– d'adéquation à l'ampleur de la mission à accomplir des ressources humaines et des techniques mises en œuvre ;

– de contrôle du respect des règles applicables à la profession et d'appréciation régulière des risques ;
– d'évaluation périodique en son sein des connaissances et de formation continue.

b) Mettre en œuvre des procédures :

– assurant une évaluation périodique des conditions d'exercice de chaque mission de contrôle, en vue de vérifier que celle-ci peut être poursuivie dans le respect des exigences déontologiques, notamment en matière d'indépendance vis-à-vis de la personne ou de l'entité contrôlée ;

– permettant de décider rapidement des mesures de sauvegarde si celles-ci s'avèrent nécessaires.

- c) Le cas échéant, garantir :
- la rotation des signataires, lorsque la loi le prévoit ;
 - la mise en place d'une revue indépendante des opinions émises ;
 - le renforcement des moyens affectés au contrôle lorsque la difficulté technique de la mission ou les exigences déontologiques le commandent ;
 - la mise en place d'un dispositif de contrôle de qualité interne.
- d) Constituer une documentation appropriée sur la manière dont elle satisfait aux exigences ci-dessus.

Article 16

Recours à des collaborateurs et experts

Le commissaire aux comptes peut se faire assister ou représenter par des collaborateurs ou des experts. Il ne peut leur déléguer ses pouvoirs. Il conserve toujours l'entière responsabilité de sa mission. Il s'assure que les collaborateurs ou experts auxquels il confie des travaux respectent les règles applicables à la profession et sont indépendants de la personne ou entité qui fait l'objet d'une certification des comptes à laquelle ils participent.

Article 17

Exercice de la mission par plusieurs commissaires aux comptes

Lorsque les comptes d'une personne ou d'une entité sont certifiés par plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci doivent appartenir à des structures d'exercice professionnel distinctes, c'est-à-dire qui n'ont pas de dirigeants communs, n'entretiennent pas entre elles de liens capitalistiques ou financiers et n'appartiennent pas à un même réseau.

Les commissaires aux comptes se communiquent réciproquement les propositions de fourniture de prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission faites à la personne ou entité dont les comptes sont certifiés.

Lorsque les commissaires aux comptes, partageant une même mission, ne parviennent pas à s'entendre sur leurs contributions respectives, ils saisissent le président de leur compagnie régionale ou, s'ils appartiennent à des compagnies régionales distinctes, le président de leur compagnie respective.

Article 18

Poursuite et renouvellement du mandat

En cours de mandat, le commissaire aux comptes veille à ce que les exigences légales et réglementaires et celles du présent code, remplies lors de l'acceptation de la mission, soient toujours respectées ; en particulier, il procède à cette vérification avant d'accepter le renouvellement de son mandat.

Article 19

Démission

Le commissaire aux comptes exerce sa mission jusqu'à son terme. Il a cependant le droit de démissionner pour des motifs légitimes.

Constitue un motif légitime de démission :

- a) La cessation définitive d'activité ;
- b) Un motif personnel impérieux, notamment l'état de santé ;
- c) Les difficultés rencontrées dans l'accomplissement de la mission, lorsqu'il n'est pas possible d'y remédier ;
- d) La survenance d'un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession, et notamment à porter atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité du commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes ne peut démissionner pour se soustraire à ses obligations légales relatives notamment :

- 1° A la procédure d'alerte ;
- 2° A la révélation de faits délictueux au procureur de la République ;
- 3° A la déclaration de sommes ou d'opérations soupçonnées d'être d'origine illicite ;
- 4° A l'émission de son opinion sur les comptes.

Il ne peut non plus démissionner dans des conditions génératrices de préjudice pour la personne ou l'entité concernée. Il doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation.

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'autorévision 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.

Article 21

Succession entre confrères

Le commissaire aux comptes appelé à succéder en tant que titulaire à un commissaire aux comptes dont le mandat venant à expiration ne sera pas renouvelé doit, avant d'accepter cette nomination, s'assurer auprès de ce confrère que le non-renouvellement de son mandat n'est pas motivé par une volonté de la personne ou de l'entité contrôlée de contourner les obligations légales.

La même obligation s'impose au commissaire aux comptes suppléant appelé à succéder de plein droit au commissaire aux comptes titulaire qui démissionne ou est empêché, avant la date normale d'expiration de son mandat.

TITRE IV

EXERCICE EN RÉSEAU

Article 22

Appartenance à un réseau

Préalablement à toute acceptation d'une mission de certification des comptes et au cours de son mandat, le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il appartient ou non à un réseau pluridisciplinaire, national ou international, dont les membres ont un intérêt économique commun.

Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation.

Constituent des indices de son appartenance à un tel réseau :

- a) Une direction ou une coordination communes au niveau national ou international ;
- b) Tout mécanisme conduisant à un partage des revenus ou des résultats ou à des transferts de rémunération ou de coûts en France ou à l'étranger ;
- c) La possibilité de commissions versées en rétribution d'apports d'affaires ;
- d) Une dénomination ou un signe distinctif communs ;
- e) Une clientèle habituelle commune ;
- f) L'édition ou l'usage de documents destinés au public présentant le réseau ou chacun de ses membres et faisant mention de compétences pluridisciplinaires ;
- g) L'élaboration ou le développement d'outils techniques communs.

Ne constituent pas un réseau les associations techniques ayant pour unique objet le partage des connaissances ou l'échange des expériences.

En cas de doute sur son appartenance à un réseau, le commissaire aux comptes saisit pour avis le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

Article 23

*Fourniture de prestations de services par un membre du réseau
à la personne dont les comptes sont certifiés*

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.

Article 24

Fourniture de prestations de services par un membre du réseau à une personne contrôlée ou qui contrôle la personne dont les comptes sont certifiés

En cas de fourniture de prestations de services par un membre du réseau à une personne ou entité contrôlée ou qui contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, la personne dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes, ce dernier s'assure que son indépendance ne se trouve pas affectée par cette prestation de services.

L'indépendance du commissaire aux comptes qui certifie les comptes est affectée par la fourniture par un membre de son réseau de l'une des prestations suivantes à la personne qui contrôle ou qui est contrôlée par la personne dont les comptes sont certifiés :

1° Toute prestation de nature à mettre le commissaire aux comptes dans la position d'avoir à se prononcer sur des évaluations ou des prises de position que le réseau ou un de ses membres aurait contribué à élaborer ;

2° L'accomplissement d'actes de gestion ou d'administration, directement ou par substitution aux dirigeants de la personne ou de l'entité ;

3° Le recrutement de personnel exerçant au sein de la personne ou entité des fonctions dites sensibles au sens de l'article 27 ;

4° La tenue de la comptabilité, la préparation et l'établissement des comptes, l'élaboration d'une information ou d'une communication financières ;

5° La mise en place des mesures de contrôle interne ;

6° La réalisation, en dehors de la mission légale, d'évaluations d'éléments destinés à faire partie des comptes ou de l'information financière ;

7° La participation à un processus de prise de décision, dans le cadre de missions de conception ou de mise en place de systèmes d'informations financières ;

8° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière juridique de nature à avoir une influence sur la structure ou le fonctionnement de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés ou au bénéfice des personnes exerçant des fonctions sensibles au sens de l'article 27 ;

9° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière de financements ou relatifs à l'information financière ;

10° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière fiscale de nature à avoir une incidence sur les résultats de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés ;

11° La défense des intérêts des dirigeants ou l'intervention pour leur compte dans le cadre de la négociation ou de la recherche de partenaires pour des opérations sur le capital ou de recherche de financement ;

12° La représentation des personnes mentionnées à l'alinéa premier et de leurs dirigeants devant toute juridiction ou la participation, en tant qu'expert, à un contentieux dans lequel ces personnes ou entités seraient impliquées ;

13° La prise en charge totale ou partielle d'une prestation d'externalisation dans les cas mentionnés ci-dessus.

Article 25

*Organisation spécifique du commissaire aux comptes
membre d'un réseau pluridisciplinaire*

Lorsqu'un commissaire aux comptes appartient à un réseau dont les membres assurent des missions autres que le commissariat aux comptes, il doit pouvoir justifier que l'organisation du réseau lui permet d'être informé de la nature et du prix des prestations fournies ou susceptibles d'être fournies par l'ensemble des membres du réseau à toute personne ou entité dont il certifie les comptes, ainsi qu'aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

TITRE V

LIENS PERSONNELS, FINANCIERS ET PROFESSIONNELS

Article 26

Pour l'application du présent code, est considérée comme membre de la direction d'une société de commissaires aux comptes toute personne pouvant influencer sur les opinions exprimées dans le cadre de la mission de contrôle légal ou qui dispose d'un pouvoir décisionnel en ce qui concerne la gestion, la rémunération, la promotion ou la supervision des membres de l'équipe chargée de cette mission.

Pour l'application de ces mêmes dispositions, est réputé exercer des fonctions dites « sensibles » au sein de la personne dont les comptes sont certifiés :

a) Toute personne ayant la qualité de mandataire social ;

- b) Tout préposé de la personne ou entité chargé de tenir les comptes ou d'élaborer les états financiers et les documents de gestion ;
- c) Tout cadre dirigeant pouvant exercer une influence sur l'établissement de ces états et documents.

Article 27

Liens personnels

I. – Liens familiaux :

Est incompatible avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes tout lien familial entre, d'une part, une personne occupant une fonction sensible au sein de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés et, d'autre part :

- a) Le commissaire aux comptes ;
- b) L'un des membres de l'équipe de contrôle légal, y compris les personnes ayant un rôle de consultation ou d'expertise sur les travaux de contrôle légal ;
- c) L'un des membres de la direction de la société de commissaires aux comptes ;
- d) Les associés du bureau auquel appartient le signataire, le bureau s'entendant d'un sous-groupe distinct défini par une société de commissaires aux comptes sur la base de critères géographiques ou d'organisation.

Pour l'application des dispositions qui précèdent, il existe un lien familial entre deux personnes lorsque l'une est l'ascendant de l'autre, y compris par filiation adoptive, ou lorsque l'une et l'autre ont un ascendant commun au premier ou au deuxième degré, y compris par filiation adoptive. Il existe également un lien familial entre conjoints, entre personnes liées par un pacte civil de solidarité et entre concubins. Le lien familial est également constitué entre l'une de ces personnes et les ascendants ou descendants de son conjoint, de la personne avec laquelle elle est liée par un pacte civil de solidarité et de son concubin.

II. – Autres liens personnels :

Un commissaire aux comptes ne peut accepter ou conserver une mission de contrôle légal de la part de la personne ou de l'entité qui l'a désigné, dès lors que lui-même ou l'un des membres de la direction de la société de commissaires aux comptes entretient avec cette personne ou entité ou avec une personne occupant une fonction sensible au sein de celle-ci des liens personnels étroits, susceptibles de nuire à son indépendance.

Article 28

Liens financiers

I. – Les liens financiers s'entendent comme :

- a) La détention, directe ou indirecte, d'actions ou de tous autres titres donnant ou pouvant donner accès, directement ou indirectement, au capital ou aux droits de vote de la personne ou de l'entité, sauf lorsqu'ils sont acquis par l'intermédiaire d'un organisme de placement collectif en valeurs mobilières faisant appel public à l'épargne ;
- b) La détention, directe ou indirecte, de titres de créance ou de tous autres instruments financiers émis par la personne ou l'entité ;
- c) Tout dépôt de fonds, sous quelque forme que ce soit, auprès de la personne ;
- d) L'obtention d'un prêt ou d'une avance, sous quelque forme que ce soit, de la part de la personne ou de l'entité ;
- e) La souscription d'un contrat d'assurance auprès de la personne.

Sont incompatibles avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes tous liens financiers entre, d'une part, la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés ou une personne ou entité qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce et, d'autre part :

- 1° Le commissaire aux comptes ;
- 2° La société de commissaires aux comptes à laquelle appartient le commissaire aux comptes, la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle ;
- 3° Les membres de la direction de ladite société ;
- 4° Tout associé de cette société ayant une influence significative sur l'opinion émise par le commissaire aux comptes à l'égard de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés ;
- 5° Tout membre de l'équipe chargée de la mission de contrôle légal ; toutefois, il est permis aux membres de l'équipe chargée de la mission de contrôle légal d'une personne ayant la qualité d'établissement de crédit ou de prestataire de services d'investissement d'avoir avec celles-ci des relations aux conditions habituelles de marché ;

6° Tout associé appartenant au même bureau que le commissaire aux comptes chargé de la mission de contrôle légal ;

7° Tout collaborateur de la société de commissaires aux comptes amené à intervenir de manière significative auprès de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés.

Toutefois, la souscription d'un contrat d'assurance auprès de la personne dont les comptes sont certifiés est admise dans la mesure où elle correspond à des conditions habituelles de marché et porte sur des opérations courantes.

Lorsque des liens financiers incompatibles au sens du présent article sont créés en raison d'événements extérieurs, notamment lors d'un changement de commissaire aux comptes ou à la suite d'une fusion d'entreprises, il doit y être mis fin sans délai.

II. – Les incompatibilités énoncées au I s'appliquent au commissaire aux comptes lorsque son conjoint, la personne qui lui est liée par un pacte civil de solidarité, son concubin ou toute personne fiscalement à sa charge a des liens financiers avec la personne ou entité dont il certifie les comptes.

Article 29

Liens professionnels

I. – Révèle un lien professionnel toute situation qui établit entre le commissaire aux comptes et la personne ou entité dont il certifie les comptes un intérêt commercial ou financier commun en dehors des opérations courantes conclues aux conditions habituelles de marché.

II. – Liens professionnels concomitants :

Est incompatible avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes tout lien professionnel entre, d'une part, la personne ou entité dont les comptes sont certifiés ou ses dirigeants et, d'autre part :

- a) Le commissaire aux comptes ;
- b) Les membres de l'équipe chargés de la mission de contrôle légal ;
- c) La société à laquelle appartient ce commissaire aux comptes ;
- d) Les membres de la direction de cette société ;
- e) Tout associé de cette société ayant une influence sur l'opinion émise par le commissaire aux comptes à l'égard de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés.

III. – 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.

Il en est de même lorsque le réseau auquel il appartient a accompli dans cette même période une prestation, notamment de conseil, portant sur des documents, des procédures, des évaluations ou des prises de position en matière comptable et financière de nature à affecter son appréciation ou de le mettre en situation d'autorévision.

Article 30

La survenance en cours de mission de l'une des situations mentionnées aux articles 23, 24, 27, 28 et 29 conduit le commissaire aux comptes à en tirer sans délai les conséquences.

TITRE VI

HONORAIRES

Article 31

Principe général

La rémunération du commissaire aux comptes est en rapport avec l'importance des diligences à mettre en œuvre, compte tenu de la taille, de la nature et de la complexité des activités de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés.

Le commissaire aux comptes ne peut accepter un niveau d'honoraires qui risque de compromettre la qualité de ses travaux.

Une disproportion entre le montant des honoraires perçus et l'importance des diligences à accomplir affecte l'indépendance et l'objectivité du commissaire aux comptes. Celui-ci doit alors mettre en œuvre les mesures de sauvegarde prévues à l'article 12.

Article 32

Honoraires de la mission

Un commissaire aux comptes, de même qu'un de ses associés, ne peut recevoir de la personne ou entité dont il est chargé de certifier les comptes, ou d'une personne ou entité 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, une rémunération pour des prestations autres que celles entrant dans les diligences directement liées à sa mission de commissaire aux comptes.

Lorsque le commissaire aux comptes qui appartient à un réseau a recours à des membres de ce réseau pour accomplir, au profit de la personne ou entité dont il certifie les comptes, des prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission, il en effectue la facturation.

Article 33

Honoraires subordonnés

Un commissaire aux comptes ne peut accepter aucune forme de rémunération proportionnelle ou conditionnelle.

Le mode de calcul des honoraires relatifs à des travaux ou diligences non prévus lors de l'acceptation de la mission, mais qui apparaîtraient nécessaires à son exécution, doit être convenu lors de l'acceptation de la mission ou, à défaut, au moment où il apparaît que des travaux ou diligences complémentaires doivent être réalisés.

Article 34

Rapport entre le total des honoraires et le total des revenus

Les honoraires facturés au titre d'une mission légale ne doivent pas créer de dépendance financière du commissaire aux comptes à l'égard de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés ou d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle.

Lorsque le commissariat aux comptes est exercé sous forme de société, une dépendance financière est présumée lorsque le total des honoraires perçus dans le cadre de sa mission légale représente une part significative du chiffre d'affaires total de la société.

Lorsque le commissariat aux comptes est exercé par un signataire et que les honoraires perçus dans le cadre de la mission légale représentent une part significative du chiffre d'affaires réalisé par ce signataire, la société de commissaires aux comptes doit mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées.

Lorsque le commissariat aux comptes est exercé par une personne physique qui est par ailleurs associée d'une société de commissaires aux comptes et que les honoraires perçus dans le cadre de la mission représentent une part significative du chiffre d'affaires qu'il réalise ou de sa rémunération, il doit être mis en place des mesures de sauvegarde appropriées.

Lorsque le commissariat aux comptes est exercé par une personne physique et que les honoraires perçus dans le cadre de la mission légale représentent une part significative de son chiffre d'affaires, analysé sur une base pluriannuelle, il met en place des mesures de sauvegarde appropriées.

En cas de difficulté sérieuse, le commissaire aux comptes saisit pour avis le Haut Conseil.

Article 35

Publicité des honoraires

I. – Le commissaire aux comptes informe la personne ou entité dont il est chargé de certifier les comptes du montant de l'ensemble des honoraires :

- qu'il a perçu au titre de sa mission de contrôle légal ;
- que le réseau, auquel il appartient, s'il n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes, a reçu au titre des prestations qui ne sont pas directement liées à la mission du commissaire aux comptes, fournies à une personne contrôlée ou qui contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, la personne ou entité dont les comptes sont certifiés.

II. – Lorsque la mission du commissaire aux comptes porte sur le contrôle de comptes consolidés, les informations communiquées doivent porter sur les honoraires perçus par le réseau au titre des prestations qui ne sont pas directement liées à la mission de commissaire aux comptes et qui ont été fournies aux sociétés entrant dans le périmètre de consolidation de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés ou, le cas échéant, à la personne ou entité qui la contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

Il appartient également au commissaire aux comptes de prendre toutes les mesures requises pour satisfaire aux obligations de déclaration d'honoraires, pour les prestations fournies tant par lui-même que par le réseau auquel il appartient, à une personne ou entité contrôlée ou qui contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, la personne ou entité dont les comptes sont certifiés.

TITRE VII

PUBLICITÉ

Article 36

Il est interdit aux commissaires aux comptes d'effectuer toute démarche non sollicitée en vue de proposer leurs services à des tiers.

La participation des commissaires aux comptes à des colloques, séminaires ou autres manifestations universitaires ou scientifiques est autorisée dans la mesure où ils ne se livrent pas, à cette occasion, à des actes assimilables à du démarchage.

Article 37

La publicité est permise au commissaire aux comptes dans la mesure où elle procure au public une nécessaire information. Les moyens auxquels il est recouru à cet effet sont mis en œuvre avec discrétion, de façon à ne pas porter atteinte à l'indépendance, à la dignité et à l'honneur de la profession, pas plus qu'aux règles du secret professionnel, à la loyauté envers les clients et les autres membres de la profession.

Les commissaires aux comptes peuvent utiliser le titre de commissaire aux comptes et le faire suivre de l'indication de la compagnie régionale dont ils sont membres.

Lorsqu'il présente son activité professionnelle à des tiers, par quelque moyen que ce soit, le commissaire aux comptes ne doit adopter aucune forme d'expression qui soit de nature à compromettre la dignité de sa fonction ou l'image de la profession.

Les autres formes de communication sont autorisées sous réserve :

- que l'expression en soit décente et empreinte de retenue ;
- que leur contenu ne comporte aucune inexactitude ni ne soit susceptible d'induire le public en erreur ;
- qu'elles soient exemptes de tout élément comparatif.