

Les contrôles périodiques

Le Haut Conseil a en charge la surveillance de la profession de commissaires aux comptes avec le concours de la Compagnie nationale.

Le Code de commerce soumet les commissaires aux comptes, dans leur activité professionnelle, à des contrôles périodiques, effectués par la Compagnie nationale et les compagnies régionales. L'Autorité des marchés financiers y concourt lorsque les commissaires aux comptes contrôlés certifient les comptes de personnes relevant de son autorité.

Le Haut Conseil définit les orientations, le cadre et les modalités des contrôles périodiques et en supervise la mise en œuvre et le suivi. Au cours de l'année 2005, le dispositif légal a renforcé ses prérogatives en le chargeant de veiller à la bonne exécution des contrôles périodiques dans les conditions garantissant l'indépendance des fonctions de contrôle et de sanction du Haut Conseil.

Les contrôles périodiques effectués par les institutions professionnelles au titre de la campagne 2006-2007 portent sur une vérification de l'exécution de la mission légale des commissaires aux comptes sur des comptes relatifs à l'exercice comptable 2005. Le cadre juridique applicable pour cet exercice est le Code de commerce, le Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, approuvé par décret en novembre 2005¹, la norme « lettre de mission » homologuée le 14 décembre 2005, les normes du référentiel de la Compagnie nationale ayant valeur d'usage.

1. Sous réserve de certains articles applicables à compter du 1^{er} juillet 2006. Article 17 : exercice de la mission par plusieurs commissaires aux comptes ; article 23 : fourniture de prestations de services par un membre du réseau à la personne dont les comptes sont certifiés ; article 24 : fourniture de prestations de services par un membre du réseau à la personne contrôlée ou qui contrôle la personne dont les comptes sont certifiés, article 25 : organisation spécifique du commissaire aux comptes membre d'un réseau pluridisciplinaire ; article 27 : liens personnels ; article 29 I et II : liens professionnels.

6.1. Rappel des orientations du Haut Conseil applicables aux contrôles de la campagne 2006-2007

Après avoir unifié en 2004 le cadre des contrôles et demandé en 2005 la mise en place d'un contrôle global de cabinet, le Haut Conseil avait communiqué, dans ses rapports d'activité 2005 et 2006, ses appréciations sur les résultats des contrôles réalisés au titre des deux campagnes précédentes (2004-2005 et 2005-2006).

L'objectif de contrôle global de cabinet n'avait pas été atteint lors des contrôles effectués jusqu'en 2006, en dépit d'une indéniable évolution dans l'approche des contrôles. L'organisation des contrôles avait révélé des faiblesses dans les méthodes et les objectifs des contrôles qui avaient nui à la lisibilité des constats et des résultats de ces contrôles.

Suite à cette appréciation, le Haut Conseil avait conclu à la nécessité de faire évoluer l'organisation des contrôles afin d'être en mesure de les superviser, d'en apprécier l'efficacité et de réduire les délais de restitution des résultats des contrôles (*cf.* décision 2006-01 du 4 mai 2006 figurant en *annexe 6.1*).





6.2. Résultats des contrôles

6.2.1. Modalités de restitution des résultats au Haut Conseil

La Compagnie nationale a transmis au Haut Conseil, début avril 2008, son rapport sur les résultats des contrôles. La présentation intégrale de ces résultats figure en annexe 6.2.

Les résultats distinguent les trois catégories de cabinet préconisées par le Haut Conseil :

- les cabinets de la catégorie A : cabinets détenant le plus grand nombre de mandats de sociétés cotées ;

- les cabinets de la catégorie B : cabinets détenant plus de 150 mandats en dehors de ceux visés au A ;
- les cabinets de la catégorie C : catégorie regroupant les cabinets autres que les A et B. Ont été distingués ceux qui détiennent des mandats d'entité faisant appel public à l'épargne (APE) de ceux qui n'en détiennent pas.

Le rapport comprend en outre une restitution des résultats sur le contrôle des mandats sélectionnés dans les secteurs retenus par le Haut Conseil.

Le tableau ci-dessous synthétise le programme de contrôle à partir duquel la Compagnie nationale a établi son rapport.

936 contrôleurs ont participé aux contrôles périodiques pour un temps total de contrôle de 37 177 heures.

Catégories de cabinet	A	B	C APE	Total hors C non APE	C non APE
Nombre de cabinets contrôlés	2	18	27	47	506*
Nombre total de mandats détenus par ces cabinets	20279	3732	2105	26116	NC
Nombre total d'associés signataires de ces cabinets	477	112	75	664	NC
Nombre de mandats contrôlés	385	120	69	574	963
Dont mandats APE	42	13	26	81	
Mandats autres secteurs	159	42	17	218	NC
Mandats hors secteurs	184	65	26	275	NC
Nombre d'associés contrôlés	254	65	44	363	NC
Temps de contrôle	14658	3028	2975	20661	16516

NC : non communiqué.

* Nombre de cabinets sur lesquels les résultats ont été analysés pour un programme prévisionnel de 1 257 cabinets.

En application de l'article R. 821-1 du Code de commerce, le secrétaire général du Haut Conseil a présenté au Haut Conseil son rapport.

Ses travaux ont été orientés à partir de sa connaissance acquise du système mis en place ainsi que de ses constats relevés précédemment. L'objectif a été de vérifier la correcte application de la décision du Haut Conseil. Une analyse des résultats individuels des contrôles a également été effectuée. Toutefois, le secrétaire général a dû consacrer une partie de ses ressources à la mise en place du nouveau système et par voie de conséquence diminuer celles dévolues à l'examen des documents retraçant les opérations des contrôles antérieurs.

Pour les besoins de son examen, le secrétaire général a sélectionné deux réseaux de cabinets des catégories A et B.

Le tableau ci-dessous présente l'échantillon examiné par le secrétariat général. Sur cet échantillon le nombre de mandats contrôlés par la Compagnie nationale et les compagnies régionales est précisé.

Le secrétariat général a pu observer une amélioration dans les méthodes de contrôle en vue d'atteindre l'objectif de contrôle global de cabinet (point d'entrée cabinet, approche cabinet et restitution par cabinet, coordination Compagnie nationale).

La rédaction d'un rapport de synthèse après la réalisation complète d'un contrôle de cabinet marque un progrès important dans la formalisation des résultats et contribue à une meilleure vision du cabinet dans son ensemble.

6.2.2. Analyse des résultats

Le Haut Conseil a apprécié les résultats des contrôles à partir des rapports présentés par la Compagnie nationale et par le secrétaire général du Haut Conseil.

La **Compagnie nationale** n'a pas relevé de déficiences majeures dans l'organisation ou les procédures des cabinets contrôlés. Toutefois, le rapport de la Compagnie nationale a noté des faiblesses dans ces cabinets. Ces dernières ont trait à l'omission de déclarations obligatoires, au non-respect de dispositions réglementaires relatives à la qualité des signataires, à l'inefficience des procédures garantissant l'indépendance du cabinet ou des signataires, à l'absence de formalisation de procédures au sein des cabinets, à des carences dans la formation des associés ou collaborateurs (*cf.* annexe 6.2).

Les faiblesses sont d'importance variable selon le type de cabinets examinés. De simples faiblesses pour les cabinets de la catégorie A, elles sont qualifiées de significatives pour les cabinets des catégories B et C APE. Leur importance s'apprécie aussi en fonction de la mesure de suivi qui est préconisée. Ces suivis vont des recommandations à la description des mesures prises par les contrôlés et au suivi de points particuliers. Dans certains cas il a été préconisé des mesures destinées à améliorer la qualité de l'audit.

Ces faiblesses ont été également constatées lors des contrôles de la bonne application des procédures et de la qualité des travaux sur les mandats.

Les contrôles sur les mandats ont donné lieu à des constats sur la qualité des diligences sur l'examen des comptes, l'application des principes comptables, le

Catégories de cabinet	A	B	C APE	Total hors C non APE	C non APE
Échantillon examiné par le secrétariat général	1	9*	-	10	-
Nombre de mandats contrôlés par la CNCC et CRCC sur cet échantillon	359	48		436	
Dont APE	39	7		46	
Dont secteurs	150	10		160	

* Dans le réseau de cabinets de la catégorie B soumis au contrôle, il a été sélectionné 11 cabinets de cette catégorie. Seuls 9 rapports de synthèse des résultats des contrôles de ces cabinets ont été obtenus. L'examen du secrétariat général a donc porté sur 9 cabinets, dont 5 cabinets détenant des mandats APE et 4 n'en détenant pas.

budget de la mission, la lettre de mission, la déontologie, l'annexe des comptes, les conventions, les documents prévisionnels. Le rapport de la Compagnie nationale met notamment en avant, de manière récurrente, des problèmes sur la répartition des travaux entre co-commissaires.

Ces insuffisances visent les trois catégories de cabinet. Il est difficile d'apprécier si elles sont de nature isolée, ponctuelles ou liées à une déficience du cabinet ou d'un type de cabinet.

Des restitutions spécifiques ont été faites sur les secteurs suivants, identifiés par le Haut Conseil : entités faisant appel public à l'épargne, organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM), compagnies d'assurances, groupes présentant des comptes consolidés avec un chiffre d'affaires supérieur à 100 millions d'euros. Les points remontés complètent ceux présentés dans les parties sur les résultats de chaque catégorie de cabinet. Ils sont de nature déontologique et relatif à l'appréciation de l'opinion.

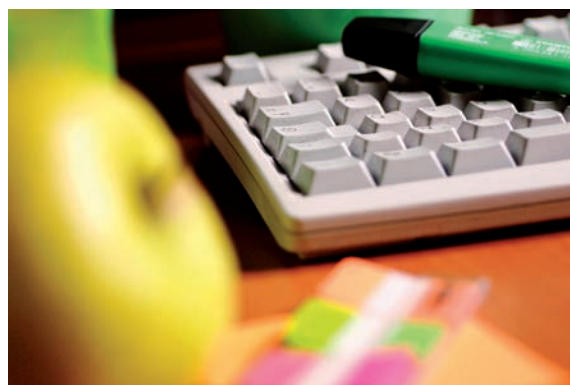
Par comparaison avec les années précédentes, la Compagnie nationale a modifié le registre de ses appréciations dans la restitution de ses résultats notamment en ce qui concerne l'évaluation des procédures mises en place par les cabinets contrôlés. Au lieu d'exprimer une satisfaction globale assortie de recommandations, elle exprime ses constats eu égard aux notions de « déficiences majeures » et « faiblesses ». Ces notions sont celles utilisées dans le vocabulaire des homologues du Haut Conseil et traduisent la délivrance d'une assurance formulée sous forme négative sur l'efficacité de l'organisation des cabinets contrôlés. Elle est plus instructive et mérite plus d'attention et favorise la mise en place de mesures correctives.

Des suivis ont été demandés par la Compagnie nationale ou les compagnies régionales lorsque les insuffisances constatées étaient multiples et répétées. Ils ont consisté, le cas échéant, à s'assurer du traitement de points constatés à l'occasion de la revue des procédures des cabinets ou de points particuliers sur les mandats contrôlés ou bien à soumettre à un nouvel examen un mandat particulier. Aucun suivi de cabinet n'a été demandé.

Par ailleurs, le **secrétaire général**, dans son rapport au Haut Conseil, a constaté que les conclusions formulées dans les rapports de synthèse par cabinet restaient trop standardisées, alors même que la récurrence de certaines déficiences relevées aurait dû conduire à s'interroger sur l'efficacité des procédures mises en place dans les cabinets contrôlés destinées à garantir l'indépendance des cabinets et la qualité de l'audit. De plus, l'insuffisance de la documentation constatée et le défaut d'analyses approfondies des situations décrites par les contrôleurs n'ont pas permis de tirer toutes les conséquences des faiblesses exposées dans les restitutions des résultats par cabinet.

Des défauts d'analyses ont été constatés par le secrétaire général sur des points susceptibles d'affecter la qualité de l'audit et sur les prestations non audit. L'examen par les chambres² sur ces points n'apporte pas d'éléments complémentaires. Il peut être noté que des sujets tels que les prestations non audit ont été totalement occultés dans la restitution des résultats d'ensemble.

Le rapport du secrétaire général a mis en exergue que l'examen après coup des documents retraçant les opérations des contrôles permettait certes de porter une appréciation sur les mérites ou les faiblesses des contrôles effectués mais était inopérant pour pouvoir analyser la qualité de l'audit dans les cabinets contrôlés et apporter les correctifs nécessaires.



2. Instances délibérantes de la Compagnie nationale qui exploitent les constats effectués par les contrôleurs qualité.

Le **Haut Conseil** considère que ces carences du système ne lui permettent pas de superviser effectivement les contrôles périodiques ni d'en assurer le suivi, ou encore de se prononcer sur l'adéquation des suivis préconisés par les institutions professionnelles. Elles ne permettent pas non plus de mettre en place des actions préventives lorsque les commissaires aux comptes sont confrontés à des problématiques particulières.

Ces défauts du système actuel sont aggravés par les délais des contrôles : ces derniers ont été lancés au cours du dernier trimestre 2006, sur une vérification de la qualité de l'audit des comptes 2005 et finalisés au cours du premier trimestre 2008.

6.3. Les évolutions décidées par le Haut Conseil

Dans sa décision 2006-01 du 4 mai 2006, le Haut Conseil avait demandé qu'une réflexion soit engagée sur le renforcement de l'indépendance des contrôleurs.

Dans le même temps, l'entrée en vigueur, le 17 mai 2006, de la huitième directive européenne³ sur le contrôle légal des comptes oblige les États membres à instaurer un système efficace de supervision publique de l'activité de tous les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit. Selon les articles 29 et 32 de la directive précitée, le système d'assurance qualité est organisé de telle sorte qu'il soit indépendant des commissaires aux comptes qui y sont soumis et qu'il fasse l'objet d'une supervision publique, laquelle assume notamment la responsabilité finale du système d'assurance qualité.

Dans ce cadre, la Commission européenne, assistée de l'AuRC et de l'EGAOb, a élaboré une proposition de recommandation visant à appliquer les articles 29 et 32 de la directive⁴.

3. Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006.

4. Recommandation en date du 6 mai 2008 publiée postérieurement à la rédaction du présent rapport.

Par ailleurs, la nécessité de passer des accords de reconnaissance mutuelle avec les homologues du Haut Conseil, aux fins d'éviter les duplications de contrôles et de respecter le principe de contrôle par l'État d'origine, conduit à renforcer l'indépendance du système des contrôles périodiques.

C'est dans ce contexte que le Haut Conseil a décidé de faire évoluer le système des contrôles périodiques en vue de renforcer l'indépendance des contrôleurs qualité par rapport aux professionnels en exercice, de faciliter la supervision publique des contrôles périodiques et de pouvoir envisager d'assurer la responsabilité finale du système.

Un groupe de travail mixte composé de représentants du Haut Conseil et de la Compagnie nationale a mené cette réflexion à compter de septembre 2006. Il a proposé la création d'un corps de contrôleurs constitué de professionnels n'exerçant pas en cabinet.

Les travaux du groupe se sont poursuivis en 2007 pour définir les modalités de mise en place et d'intervention de ce corps : recrutement, composition, financement et relations avec le Haut Conseil.

À partir des orientations proposées par le groupe mixte de travail, le Haut Conseil a renforcé son rôle et son implication directe dans les opérations de contrôle, dans les limites des textes actuels. Il a ainsi proposé un projet de réorganisation des contrôles périodiques en définissant des principes directeurs.

Le Haut Conseil a lancé des consultations sur ce projet auprès du président de la Compagnie nationale, des syndicats professionnels et du département APE de la Compagnie nationale. La Compagnie nationale souhaitant être davantage impliquée dans l'organisation des contrôles, il a été proposé de créer un comité opérationnel paritaire avec le Haut Conseil, l'ensemble des travaux du comité étant soumis à l'approbation du Haut Conseil. Le conseil national de la Compagnie nationale a adhéré au projet par un vote à l'unanimité.

Par une décision du 6 juillet 2007 figurant en annexe 6.3, le Haut Conseil a demandé la création d'un corps de contrôleurs composé de professionnels n'exerçant pas en cabinet. Ce corps, créé au sein de la Compagnie

nationale, est chargé d'effectuer les contrôles des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public. Il reçoit ses instructions exclusivement du Haut Conseil quant à l'exécution des opérations de contrôle. Les contrôles des autres cabinets restent de la compétence des professionnels en exercice et s'appuient sur une forte implication des régions. Le Haut Conseil intervient à toutes les étapes des opérations de contrôle. À ce titre, les contrôleurs rendent compte de leurs opérations de contrôle directement et dans les meilleurs délais au secrétariat général du Haut Conseil.

La nouvelle organisation des contrôles périodiques est en cours de mise en œuvre et devra faire l'objet d'une évaluation au plus tard en juin 2008.

Les travaux du comité paritaire ont porté sur :

- la proposition d'un programme de contrôle;
- l'élaboration de types de profils des candidats en vue du recrutement du corps de contrôleurs;
- la mise en place d'une photographie des cabinets à contrôler;
- la définition des ressources nécessaires;
- la description du contrôle de qualité;
- l'élaboration de nouveaux outils de contrôle.

Sur proposition du comité, le Haut Conseil a approuvé le programme 2008 de contrôle des commissaires aux comptes, figurant en annexe 6.4, devant être mis en application dès janvier 2008, mettant fin à la notion de « campagne » existant jusqu'alors. L'évaluation du nouveau système des contrôles sera réalisée à partir du déroulement complet des opérations de contrôle d'un certain nombre de cabinets avant fin juin 2008. À cet effet, sur cet échantillon la restitution des résultats devra être achevée au plus tard en mai 2008.

Ont suivi des décisions du Haut Conseil, relatives à l'approbation des candidatures aux postes de contrôleurs du corps et au lancement des opérations de contrôles.

Le Haut Conseil a demandé par ailleurs, dans sa décision du 6 juillet 2007, une modification de mode de financement du système des contrôles périodiques, afin de répondre aux exigences de l'article 29 de la directive précitée qui préconise un financement sûr et

exempt de toute influence induite de la part des commissaires aux comptes soumis aux contrôles.

Le financement du corps de contrôleurs et de l'ensemble des opérations de contrôle est désormais assuré par une cotisation nationale, mise à la charge des commissaires aux comptes, affectée exclusivement à cet objet. Cette cotisation comporte une part nationale uniforme et une part majorée pour les cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public (EIP). Elle est arrêtée chaque année par la Compagnie nationale pour couvrir les coûts prévisionnels annuels de réalisation des opérations de contrôle des cabinets détenant des mandats EIP et non EIP.

Ce mode de financement met fin à celui existant jusqu'en 2007 qui consistait à financer le contrôle de qualité effectué par chaque compagnie régionale et le budget de fonctionnement du pôle qualité de la Compagnie nationale par une partie des cotisations appelées auprès des commissaires aux comptes inscrits. Par ailleurs, en complément de ce financement, la Compagnie nationale refacturait les coûts directs des contrôles concernant les commissaires aux comptes détenant des entités faisant APE, des établissements de crédit et des organismes d'assurance aux cabinets contrôlés.

6.4. Les évolutions attendues par le Haut Conseil

La crédibilité du système des contrôles exige une supervision publique effective et efficace de la profession, conforme aux principes énoncés par la directive européenne, et acceptée par les homologues du Haut Conseil dans le cadre d'une reconnaissance mutuelle des systèmes. Elle impose des contraintes nouvelles aux professionnels et requiert une évolution du rôle des institutions professionnelles et du rôle du Haut Conseil pour lui permettre d'assumer la responsabilité finale du système d'assurance qualité.

Le Haut Conseil entend poursuivre la réforme des contrôles périodiques en vue de pouvoir assurer cette responsabilité, d'inscrire les contrôles périodiques dans

le cadre d'une coopération internationale entre les divers systèmes de supervision publique instaurés par les homologues étrangers du Haut Conseil, et de les rendre efficaces en terme de détection des situations à risques.

Cette réforme suppose que soit clairement attribuée au Haut Conseil la responsabilité finale du système des contrôles périodiques.

