

TITRE TROISIÈME

Les avis rendus sur saisines au titre de l'article 1-5 du décret du 12 août 1969 modifié

CHAPITRE 1

Saisines reçues en 2005

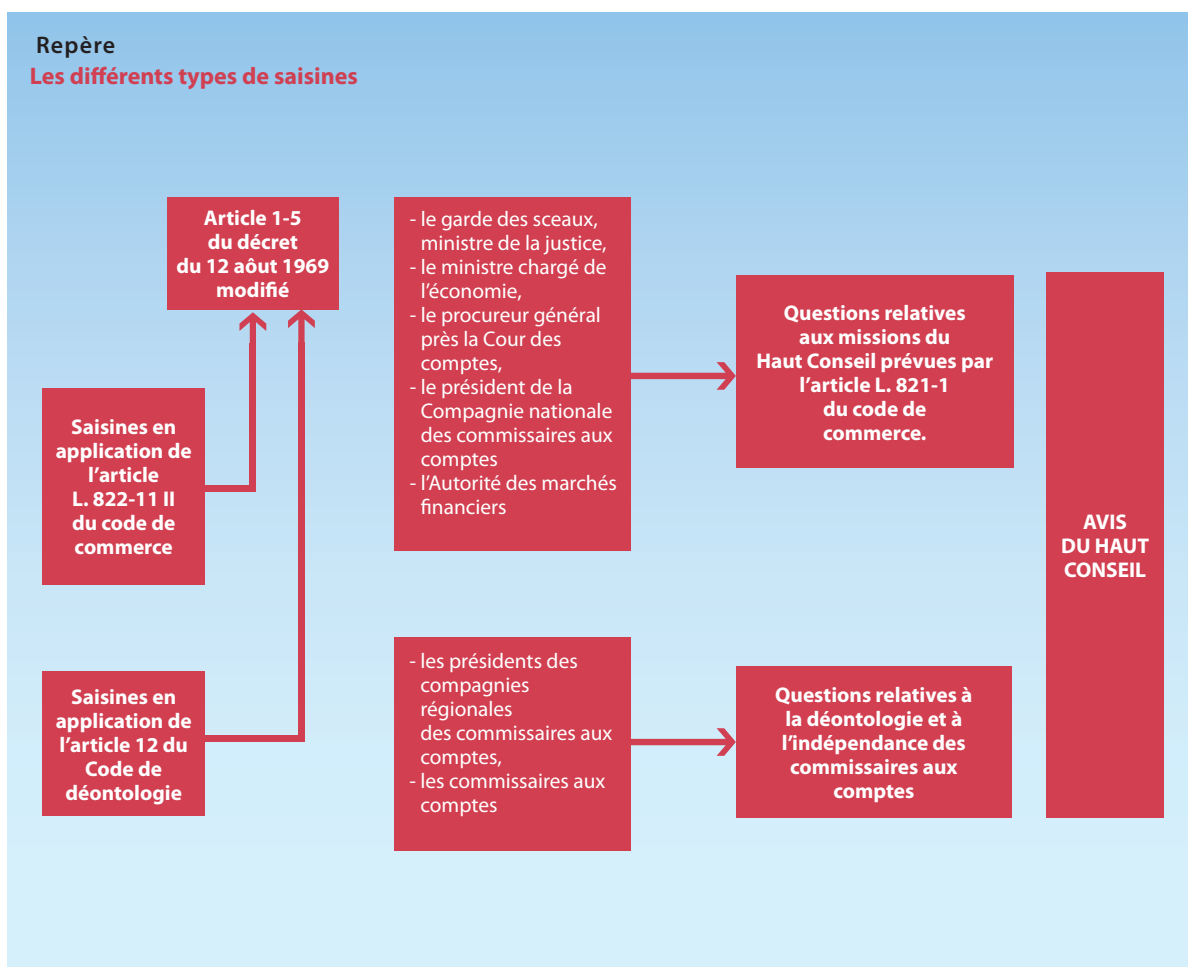
Section 1

La procédure d'examen

1. Fondements juridiques des saisines

Le Haut Conseil peut être saisi de questions de principe entrant dans sa sphère de compétence. Ces saisines lui permettent de rendre des avis de portée générale facilitant l'application des textes relatifs au

commissariat aux comptes. Les autorités et personnes pouvant saisir le Haut Conseil sont énumérées par le décret du 12 août 1969 modifié.





Repère

Article 1-5 du décret du 12 août 1969 modifié

« Sous réserve des règles particulières relatives à l'inscription et à la discipline et à l'exclusion des projets de normes d'exercice professionnel élaborés par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, à l'égard desquels il ne peut donner son avis que sur saisine du garde des sceaux, ministre de la Justice, conformément aux dispositions de l'article L. 821-2 du Code de commerce, le Haut Conseil du commissariat aux comptes peut être saisi de toute question entrant dans ses compétences définies à l'article L. 821-1 du Code de commerce, par le garde des sceaux, ministre de la Justice, le ministre chargé de l'Économie, le procureur général près la Cour des comptes, le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou l'Autorité des marchés financiers. Il peut également se saisir d'office des mêmes questions.

Sous réserve de ce qui est dit à l'alinéa précédent concernant les projets de normes d'exercice professionnel élaborés par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, il peut être saisi des questions mentionnées aux deuxième, troisième et cinquième alinéas dudit article L. 821-1 par les présidents des compagnies régionales des commissaires aux comptes ou par tout commissaire aux comptes ».

Article L. 822-11 II du Code de commerce

« [...] 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. »

Article 12 du Code de déontologie

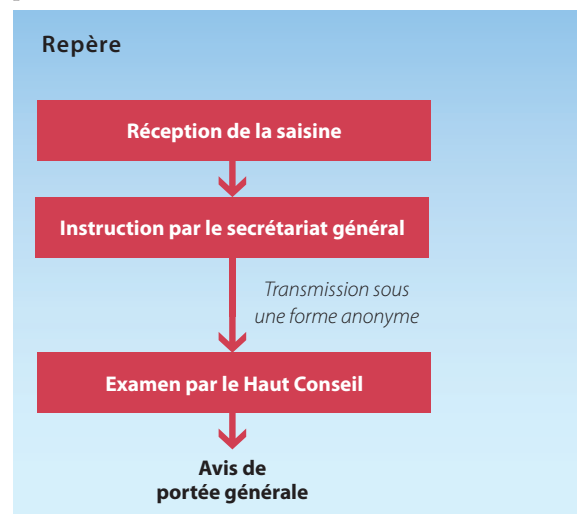
« [...] En cas de doute sérieux ou de difficulté d'interprétation, il saisit, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes, après en avoir informé le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes. [...] ».

2. Méthodologie d'examen des saisines

Le secrétariat général examine en premier lieu la recevabilité de la saisine. Il analyse et rassemble ensuite tous les éléments nécessaires à la délibération du Haut Conseil. Il est conduit parfois à reformuler les questions posées si celles-ci ne permettent pas au Haut Conseil

de délibérer. Le secrétaire général présente ensuite la saisine au Haut Conseil sous une forme anonyme.

Le Haut Conseil rend un avis de portée générale destiné à être suivi par les professionnels placés dans une situation semblable à celle de l'auteur de la saisine. Le Haut Conseil considère qu'il ne peut ni arbitrer un désaccord, ni prendre parti sur une pratique dont il ne peut vérifier certains des éléments de fait.



Une saisine est recevable :

- lorsque les conditions de forme, posées par les articles 41¹¹ et 43¹² du règlement intérieur du Haut Conseil, ont été respectées ;
- lorsqu'elle émane d'une personne habilitée¹³ ;
- lorsqu'elle pose une question entrant dans les compétences du Haut Conseil¹³.

Certaines saisines constituent en réalité des plaintes, dénonciations qui ne relèvent pas d'un avis. Elles font l'objet, lorsque les faits le nécessitent, d'une transmission aux autorités de poursuite compétentes.

¹¹ Article 41 du règlement intérieur du Haut Conseil : « Lorsqu'il statue en application du deuxième alinéa de l'article 1^{er}-5 précité, le Haut Conseil est saisi, à peine d'irrecevabilité, par lettre recommandée avec accusé de réception. Les demandes sont enregistrées par ordre d'arrivée sur un registre d'ordre autre que le registre mentionné à l'article 40, après application de l'article 44. »

¹² Article 43 du règlement intérieur du Haut Conseil : « Les saisines mentionnées à l'article 41 doivent comporter la qualité du requérant, l'objet de la saisine et son fondement juridique. »

¹³ cf. 1. *supra*.

Section 2

Éléments chiffrés

Le nombre de saisines individuelles est en augmentation. Le Haut Conseil a été destinataire de treize saisines en 2005 au lieu de quatre en 2004. Cette tendance s'accroît depuis le 17 novembre 2005, date de l'entrée en vigueur du Code de déontologie de la profession. Ainsi, depuis le début de l'année 2006, le Haut Conseil a reçu deux à trois saisines par mois.

Parmi les treize saisines de l'année 2005 :

- cinq saisines étaient recevables ;
 - deux émanaient du président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes¹⁴ ;
 - trois émanaient de commissaires aux comptes¹⁵.
- quatre étaient irrecevables. Ces saisines émanaient de personnes qui n'étaient pas habilitées à saisir le Haut Conseil : avocats, sociétés contrôlées, procureur général près la Cour des comptes¹⁶ ;
- une saisine constituait en réalité une dénonciation d'infractions pénales commises par un commissaire aux comptes. Cette saisine a été transmise au procureur de la République par le secrétaire général conformément à l'article 40 du Code de procédure pénale¹⁷ ;
- trois saisines ne relevaient pas du domaine de compétences du Haut Conseil. Elles ont été réorientées vers d'autres autorités.

¹⁴ Deux avis rendus en 2005.

¹⁵ Un avis rendu en 2005, un avis rendu en 2006, et une instruction en cours.

¹⁶ Saisine du 7 janvier 2005 antérieure à la publication du décret du 27 mai 2005 autorisant dans son article 4 le procureur général près la Cour des comptes à saisir le Haut Conseil.

¹⁷ Article 40 du Code de procédure pénale : « *Le procureur de la République reçoit les plaintes et les dénonciations et apprécie la suite à leur donner conformément aux dispositions de l'article 40-1. Toute autorité constituée, tout officier public ou fonctionnaire qui, dans l'exercice de ses fonctions, acquiert la connaissance d'un crime ou d'un délit est tenu d'en donner avis sans délai au procureur de la République et de transmettre à ce magistrat tous les renseignements, procès-verbaux et actes qui y sont relatifs* ».

CHAPITRE 2

Avis rendus par le Haut Conseil

Les trois avis suivants ont été publiés au cours de l'année 2005¹⁸.

| Qualité de l'auteur de la saisine | Objet de la saisine | Avis du Haut Conseil |
|-----------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|
| Président de la CNCC | Application à l'État actionnaire du principe de la séparation de l'audit et du conseil. | 23/02/2005 (annexe 3.1.) |
| Président de la CNCC | Indépendance des co-commissaires aux comptes d'une entité en présence de liens familiaux entre ces derniers. | 24/11/2005 (annexe 3.2.) |
| Commissaire aux comptes | Indépendance d'un commissaire aux comptes en présence de liens familiaux entre ce dernier et les associés d'une société projetant de conclure un accord de partenariat avec l'entité contrôlée. | 24/11/2005 (annexe 3.3.) |

Section 1

Application à l'État actionnaire du principe de la séparation de l'audit et du conseil

Par cette saisine, le président de la Compagnie nationale a posé au Haut Conseil la question de savoir si les commissaires aux comptes d'une personne contrôlée par l'État, ainsi que les membres du réseau auquel ils appartenaient, pouvaient accepter de fournir une prestation de service, en l'occurrence une mission de combinaison des comptes au profit de l'Agence des participations de l'État (APE), service rattaché au ministère des Finances.

¹⁸ Les avis sont publiés sur le site du Haut Conseil (www.h3c.org).



En réponse, le Haut Conseil a considéré qu'en application de l'article L. 822-11 du Code de commerce les commissaires aux comptes d'entreprises contrôlées par l'État ainsi que les membres du réseau auquel ils appartenaient ne pouvaient établir ou apporter leur concours à l'établissement des comptes combinés de l'APE.

À la suite de l'avis rendu par le Haut Conseil, un amendement¹⁹ au projet de loi pour la confiance et la modernisation de l'économie²⁰ a été proposé par le député Monsieur Gilles Carrez afin qu'il soit dérogé au profit de l'État au principe de la séparation de l'audit et du conseil. À l'occasion de l'examen de cet amendement, il a été discuté de l'opportunité d'exonérer les commissaires aux comptes de l'interdiction de l'article L. 822-11 du Code de commerce lorsqu'ils réalisent une mission de conseil ou toute autre prestation au profit de l'État.

Cet amendement n'a pas été adopté. Les parlementaires ont considéré qu'il n'y avait pas lieu d'exonérer l'État de l'application des dispositions relatives à la séparation de l'audit et du conseil.

Section 2

Indépendance des co-commissaires aux comptes d'une entité en présence de liens familiaux entre ces derniers

Le requérant a exposé la situation suivante :

« Deux cabinets A et B sont co-commissaires sur un même mandat, sans lien en capital, ni d'autre lien susceptible de caractériser l'appartenance à un réseau. Le conjoint du signataire représentant le commissaire aux comptes A, personne morale, est associé du cabinet B co-commissaire avec A. Il n'est cependant pas signataire pour le cabinet B sur le dossier concerné. »

¹⁹ Amendement n° 196 (2e rect. 21 juin 2005).

²⁰ Loi n° 2005-842 du 26 juillet 2005 pour la confiance et la modernisation de l'économie publiée au *Journal officiel* du 27 juillet 2005.

Le Haut Conseil a émis un avis dans lequel il a considéré que cette situation était susceptible d'affecter l'exercice contradictoire de la mission requis par l'article L. 823-15 du Code de commerce. Il a estimé que seraient aussi affectés les principes même d'indépendance et de respect de l'examen contradictoire des comptes, tels qu'exprimés dans la norme 1-201 relative à l'exercice de la mission légale par un ou plusieurs commissaires aux comptes figurant au référentiel normatif de la Compagnie nationale²¹. Le Haut Conseil a également considéré que ce lien familial risquait de porter atteinte à l'indépendance et à l'apparence d'indépendance des co-commissaires aux comptes dans l'exercice de leur mission.

Pour atténuer ou supprimer les risques d'atteinte à l'indépendance et à l'apparence d'indépendance, le Haut Conseil a suggéré qu'un certain nombre de mesures de sauvegarde soient mises en place. L'avis décrit les mesures de sauvegarde préconisées par le Haut Conseil.

Section 3

Indépendance d'un commissaire aux comptes en présence de liens familiaux entre ce dernier et les associés d'une société projetant de conclure un accord de partenariat avec l'entité contrôlée

Le Haut Conseil a été saisi pour avis par un commissaire aux comptes d'une situation susceptible de porter atteinte à son indépendance en raison de liens familiaux l'unissant aux associés d'une société projetant de conclure un accord de partenariat avec l'entité dans laquelle il exerçait sa mission de commissaire aux comptes.

Le Haut Conseil a émis un avis dans lequel il a considéré que cette situation risquait de porter atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes.

L'avis décrit les mesures de sauvegarde préconisées par le Haut Conseil.

²¹ Le Haut Conseil a fait référence à cette norme en l'absence de norme homologuée en ce domaine.

CHAPITRE 3

Saisines en cours d'examen par le Haut Conseil au premier trimestre 2006

Certaines saisines reçues en 2005 font l'objet d'un examen au cours de l'année 2006. Les saisines suivantes sont en cours d'examen au premier trimestre de l'année 2006 :

| Qualité de l'auteur de la saisine | Objet de la saisine |
|------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes | Compatibilité avec l'article 29 III du Code de déontologie de la succession entre une mission d'expertise comptable et une mission de commissariat aux comptes |
| Procureur général près la Cour des comptes | Compatibilité avec l'article 29 III du Code de déontologie de la succession entre une mission d'audit contractuel et une mission de commissariat aux comptes |
| Commissaire aux comptes | Bon exercice d'un co-commissariat aux comptes |
| Commissaire aux comptes | Indépendance des co-commissaires aux comptes à l'égard de l'entité contrôlée en présence de liens de proximité entre ces derniers et le directeur administratif et financier de l'entité contrôlée et/ou l'ancien cabinet d'expertise comptable de celle-ci Succession entre une mission d'expertise-comptable et une mission de commissariat aux comptes |
| Commissaire aux comptes | Possibilité pour un commissaire aux comptes d'une entité d'accepter une mission de commissariat aux apports |
| Commissaire aux comptes | Définition du réseau au regard de l'article 22 du Code de déontologie « Appartenance à un réseau » |
| Commissaire aux comptes | Interprétation de l'article 28 du Code de déontologie relatif aux liens financiers |

