

Décision du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

Relative aux contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes

Principes directeurs du système des contrôles périodiques

Séance du 9 avril 2009

Le 6 juillet 2007, le Haut Conseil du commissariat aux comptes a adopté des principes directeurs en vue de la mise en place d'un nouveau système des contrôles périodiques. Ce dernier est entré en application le 1^{er} octobre 2007.

Pris dans un contexte législatif n'intégrant pas la transposition complète de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 sur le contrôle légal des comptes, ils nécessitent d'être revus à la suite de l'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2008-1278 du 8 décembre 2008 et de son décret d'application n° 2008-1487 du 30 décembre 2008, portant transposition de la huitième directive.

Le Haut Conseil a par ailleurs pris acte des évolutions sur les systèmes d'assurance qualité en Europe¹ et dans le monde et de la nécessité d'inscrire l'organisation des contrôles périodiques dans le cadre d'une coopération entre les divers systèmes de supervision publique instaurés par les homologues étrangers du Haut Conseil.

Le code de commerce soumet les commissaires aux comptes, dans leur activité professionnelle, à des contrôles périodiques. Le Haut Conseil définit le cadre et les orientations des contrôles. Ces contrôles sont effectués, dans les conditions et selon les modalités définies par le Haut Conseil, par des contrôleurs n'exerçant pas de fonctions de contrôle légal des comptes ou par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou les compagnies régionales. Les contrôles sont effectués avec le concours de l'Autorité des marchés financiers lorsque les commissaires aux comptes qui y sont soumis certifient les comptes des personnes relevant de son autorité.

En outre, le Haut Conseil supervise les contrôles, émet des recommandations dans le cadre de leur suivi et veille à leur bonne exécution.

Compte tenu de ce nouveau cadre juridique des contrôles, le Haut Conseil décide de remplacer la décision 2007-01 mentionnée ci-dessus par la présente décision.

¹ Recommandation de la commission européenne 2008/362/CE du 6 mai 2008 relative à l'assurance qualité externe des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit qui contrôlent les comptes d'entités d'intérêt public.

Le système des contrôles périodiques concerne l'ensemble des commissaires aux comptes inscrits. Son organisation diffère selon que les cabinets² détiennent ou non des mandats d'entités d'intérêt public³. Ce système suit les principes suivants :

A. Principes communs applicables à l'ensemble du système des contrôles périodiques

1. Conformément à la directive européenne⁴ et à la recommandation européenne⁵ le financement du système des contrôles périodiques est assuré par des contributions annuelles destinées à couvrir le coût de réalisation du programme décidé par le Haut Conseil.

Ces contributions sont acquittées par les commissaires aux comptes. Elles sont clairement identifiées et exclusivement affectées aux opérations de contrôle. .

2. Le Haut Conseil élabore chaque année un programme de contrôle visant à respecter la périodicité réglementaire des contrôles auxquels sont soumis les commissaires aux comptes.

3. L'élaboration du budget permettant le financement annuel du programme de contrôle se déroule comme suit :

- la préparation du budget annuel.

Le coût prévisionnel de réalisation des opérations de contrôle programmées est établi de manière coordonnée entre le Haut Conseil et la Compagnie nationale.

- l'adoption du budget annuel.

Le budget annuel de contrôle est arrêté par le Haut Conseil au plus tard le 15 novembre de l'année précédente.

4. La Compagnie nationale exécute le budget annuel.

Le montant total des contributions, tel que fixé dans le budget arrêté par le Haut Conseil, est recouvré par la Compagnie nationale. Les modalités de fixation et de levée de ces contributions doivent permettre l'exécution du programme fixé par le Haut Conseil.

² S'entend d'un ensemble de structures d'exercice du commissariat aux comptes inscrites titulaires de mandats de commissariat aux comptes qui partagent des procédures communes. Une structure d'exercice du commissariat aux comptes peut être une personne physique exerçant seule, ou une personne morale dans laquelle exercent une ou plusieurs personnes physiques.

³ Selon la définition retenue par l'article R.821-26 du code de commerce.

⁴ Article 29, 1.b) : « *Le financement du système d'assurance qualité est sûr et exempt de toute influence indue de la part des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit qui en relèvent.* »

⁵ Recommandations 8 et 9 de la commission européenne : « *aucune des dispositions en matière de financement du système d'assurance qualité, y compris celles qui concernent le niveau de financement et le contrôle financier, ne doit être soumise à l'approbation ou au veto de personnes ou d'organisations qui représentent la profession comptable, la profession d'audit ou les cabinets d'audit, ou y sont affiliées de toute autre manière* ».

La Compagnie nationale informe régulièrement le Haut Conseil de l'exécution du budget et de la façon dont les ressources sont utilisées. Si nécessaire, le budget initial donne lieu à un budget rectificatif.

5. Le contrôle périodique porte sur un « cabinet » en suivant une approche de contrôle global.

Le contrôle global de cabinet consiste à attester de l'existence, au sein d'un cabinet, d'une organisation et de procédures visant à garantir la qualité et l'indépendance du contrôle légal des comptes, 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 procédures.

L'appréciation de l'efficacité de l'organisation et des procédures mises en place par un cabinet tient compte de sa taille et des secteurs d'activité dans lesquels il intervient.

La vérification de la correcte application des procédures des cabinets est effectuée en lien et en cohérence avec l'analyse de ces procédures et porte au moins sur le respect par le cabinet :

- des règles relatives à l'indépendance et à la déontologie du commissaire aux comptes ;
- des procédures internes destinées à garantir la qualité de l'audit ;
- des normes d'exercice professionnel.

Lorsque le cabinet a mis en place un dispositif de contrôle de qualité interne, l'examen porte également sur une évaluation de son fonctionnement et de son efficacité sur une sélection de mandats.

Lorsque le cabinet est soumis à la publication d'un rapport de transparence, l'examen comprend une appréciation de son contenu à partir des opérations de contrôle réalisées.

La sélection des mandats d'un cabinet doit respecter les secteurs et situations spécifiques définis par le Haut Conseil et être faite, d'une part, de façon aléatoire, et d'autre part, en se fondant sur une approche par les risques. Elle doit couvrir un nombre de mandats représentatif de l'activité d'un cabinet.

Le cas échéant, le contrôle peut être ciblé sur un mandat pour répondre à une demande adressée par d'autres autorités de régulation ou dans le cadre de la coopération entre les divers systèmes de supervision publique. Un contrôle ciblé sur mandat peut également être réalisé dans le cadre du co-commissariat en vue de vérifier les travaux réalisés par chacun des commissaires aux comptes.

6. Le contrôle respecte le principe du contradictoire.

Le contrôle fait l'objet d'un pré-rapport exposant les opérations de contrôle réalisées et leurs résultats, au vu duquel le contrôlé est appelé à faire valoir ses observations. Si nécessaire, une réunion contradictoire est organisée en présence du contrôlé et du contrôleur. A l'issue de la procédure contradictoire, un rapport définitif est établi.

A la suite d'un contrôle, les principales insuffisances relevées dans le rapport définitif peuvent donner lieu à des recommandations. Ces recommandations peuvent être assorties d'un suivi afin de s'assurer de leur prise en compte. Le suivi du contrôle fait l'objet d'un rapport dont l'établissement est soumis à la procédure contradictoire.

7. Un guide des contrôles périodiques, décrivant les modalités selon lesquelles les contrôles périodiques sont effectués, complétera ces principes.

B. Principes relatifs à l'organisation des contrôles périodiques

B1. Contrôle des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public

8. Le Haut Conseil met en œuvre les contrôles périodiques des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public :

a) Directement, par l'intermédiaire de contrôleurs n'exerçant pas de fonctions de contrôle légal des comptes.

A la date de la présente décision, les contrôleurs sont mis à la disposition du Haut Conseil par la Compagnie nationale. Ils reçoivent leurs instructions du seul Haut Conseil. A compter d'une date fixée par décret, les contrôleurs seront employés par le Haut Conseil. La mise à disposition des contrôleurs implique leur rattachement physique au Haut Conseil et la mise en place d'une procédure objective de recrutement, d'évaluation et d'avancement des contrôleurs en vue de garantir leurs compétences et leur indépendance.

Le secrétaire général du Haut Conseil assure la direction des contrôleurs. Il est assisté par un directeur placé sous son autorité⁶. Ce dernier est recruté après avis conforme du collège du Haut Conseil. L'affectation des contrôleurs aux opérations de contrôles suit une procédure objective qui garantit à la fois leurs compétences et leur indépendance. En vue de prévenir des situations pouvant porter atteinte à leur indépendance, le Haut Conseil a prévu, dans sa décision 2008-04 du 27 mars 2008, des engagements que les contrôleurs doivent respecter.

Les contrôleurs maintiennent un haut niveau d'expertise en suivant une formation appropriée en matière de contrôle légal des comptes et d'information financière, ainsi qu'aux méthodes de l'examen d'assurance qualité. A cet effet, un plan de formation est établi par le directeur des contrôles.

Le Haut Conseil peut autoriser les contrôleurs à recourir à des professionnels en exercice, à des spécialistes de secteurs économiques particuliers, pour certaines opérations de contrôle concernant des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public, lorsque la spécificité technique des opérations l'exige. Ces intervenants attestent de leur indépendance vis-à-vis du contrôlé.

Il veille, par l'intermédiaire de son secrétaire général, à la bonne exécution des contrôles et émet des recommandations dans le cadre de leur suivi.

⁶ Le directeur assistant le secrétaire général du Haut Conseil est salarié du Haut Conseil.

b) En déléguant l'exercice de contrôles périodiques de cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public à la Compagnie nationale et aux compagnies régionales.

Le Haut Conseil décide de recourir à cette délégation à partir d'une prise de connaissance des cabinets et de la sensibilité des mandats d'entités d'intérêt public qu'ils détiennent.

Les modalités de la délégation par le Haut Conseil à la Compagnie nationale et aux compagnies régionales sont prévues dans le cadre d'un mandat de délégation.

Le Haut Conseil, par l'intermédiaire de son secrétaire général, supervise les contrôles délégués aux instances professionnelles, veille à leur bonne exécution et émet des recommandations dans le cadre de leur suivi.

B2. Contrôle des cabinets ne détenant pas de mandats d'entités d'intérêt public

9. La Compagnie nationale et les compagnies régionales réalisent les contrôles périodiques des cabinets ne détenant pas de mandats d'entités d'intérêt public, selon les modalités prévues par le Haut Conseil.

L'exécution de ces contrôles s'appuie sur une forte implication des instances professionnelles. Ces dernières rendent compte régulièrement au Haut Conseil de l'avancement des opérations de contrôle.

Ces contrôles sont effectués par des professionnels, contrôleurs praticiens expérimentés. Ces derniers sont désignés par la Compagnie nationale ou les compagnies régionales. Ils suivent une formation spécifique aux méthodes d'opérations de contrôle. En vue de garantir l'indépendance des contrôles effectués par les praticiens, la sélection des contrôleurs praticiens répond à un principe de dépaysement et suit une procédure objective qui garantit à la fois leurs compétences et leur indépendance.

Le secrétaire général du Haut Conseil peut intervenir à toutes les étapes des opérations de contrôle en examinant les documents les retraçant. Il peut également participer à la mise en œuvre de ces contrôles et émettre des recommandations. Au titre de sa participation, le secrétaire général du Haut Conseil peut décider de faire intervenir dans les opérations de contrôle un contrôleur mis à disposition du Haut Conseil.

Au titre de la supervision des contrôles, le secrétaire général est destinataire dans les meilleurs délais des rapports de contrôle et plus généralement de toute restitution faite au contrôlé.

B3. Autres principes d'organisation des contrôles périodiques

10. Cette organisation des compétences et des responsabilités ne doit cependant pas conduire à deux systèmes de contrôles périodiques aux objectifs totalement

différents. C'est pourquoi, il est prévu une flexibilité de l'organisation dans un certain nombre de situations.

Ainsi, le Haut Conseil peut décider de mettre en œuvre directement le contrôle périodique de certains cabinets ne détenant pas de mandats d'entités d'intérêt public ou de faire réaliser le contrôle périodique de certains cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public par les instances professionnelles.

11. Une coordination est nécessaire pour que, quel que soit le type de cabinet contrôlé, les objectifs liés à la qualité de l'audit et à la sécurité financière soient respectés. Cette coordination doit également conduire à un système des contrôles périodiques cohérent et homogène quels que soient les acteurs qui interviennent dans leur réalisation.

A cet effet, il est institué une coordination entre le Haut Conseil, la Compagnie nationale et les compagnies régionales qui permette :

- de s'assurer de la disponibilité des ressources nécessaires à l'exécution de l'ensemble du programme de contrôle ;
- d'homogénéiser les procédures et méthodes de contrôles, notamment en proposant :
 - des outils de contrôles et une procédure de réalisation adaptés selon la taille des cabinets et la nature des mandats détenus ;
 - des modèles de restitution des résultats des contrôles en vue d'homogénéiser les méthodes de restitution ;
 - les modalités de dépaysement des contrôleurs praticiens, la procédure à suivre pour leur désignation et leur affectation et une formation spécifique aux opérations de contrôle de ces derniers.
- de faciliter la communication et l'échange des informations nécessaires au bon fonctionnement des opérations de contrôle et de celles nécessaires à la prise de connaissance des cabinets à contrôler.

12. Les modalités du concours de l'Autorité des marchés financiers dans la réalisation des contrôles périodiques des cabinets nommés auprès de personnes⁷ relevant de son autorité sont prévues dans le cadre d'un accord spécifique.

13. La présente décision est applicable immédiatement.

Christine THIN

Présidente

⁷ Personnes dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou offerts au public sur un système multilatéral de négociation qui se soumet aux dispositions législatives ou réglementaires visant à protéger les investisseurs contre les opérations d'initiés, les manipulations de cours et la diffusion de fausses informations, ou d'organismes de placements collectifs.